

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Dopady opatření k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Impact of Measures to Prevent Tax Evasion on Value Added Tax

Student:

Bc. Veronika Sieberová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Sieberová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Dopady opatření k zamezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty**
Impact of Measures to Prevent Tax Evasion on Value Added Tax
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika DPH a základních pojmů
 3. Opatření k zamezení daňových úniků na DPH
 4. Dopady aplikace opatření zamezujících daňovým únikům na DPH
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

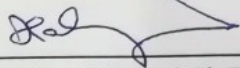
Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2017 – výklad s příklady*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 424 s. ISBN 978-80-271-0428-4.
MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 5th ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.
ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017
Datum odevzdání: 27.04.2018

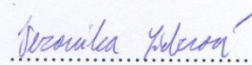

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně. Přílohy
č. 1, 2 a 3 mi byly dány k dispozici“

V Ostravě dne 27. 4. 2018



Bc. Veronika Sieberová

Obsah

1 Úvod	5
2 Charakteristika DPH a vymezení základních pojmů	7
2.1 Charakteristika DPH v daňové soustavě České republiky	7
2.2 Daňové subjekty	8
2.2.1 Osoba povinná k dani	8
2.2.2 Skupina	9
2.2.3 Plátcí	10
2.2.4 Identifikované osoby	11
2.2.5 Osoba neusazená v tuzemsku	12
2.2.6 Osvobozená osoba	12
2.2.7 Osoba nepovinná k dani	12
2.3 Předmět daně	12
2.4 Základ daně	15
2.5 Sazby daně	16
2.6 Zdaňovací období	19
2.7 Osvobození od daně	19
2.8 Registrace	23
2.8.1 Dobrovolná registrace plátce	24
2.8.2 Dobrovolná registrace identifikované osoby	24
2.8.3 Povinná registrace plátce	25
2.8.4 Povinná registrace identifikované osoby	27
2.9 Daňové doklady	28
2.10 Povinnost přiznat daň	30
3 Opatření k zamezení daňových úniků na DPH	32
3.1 Daňové úniky na DPH	32
3.1.1 Nabídka služeb bez DPH	33
3.1.2 Fiktivní faktury	33
3.1.3 Zaměňování sazeb	33
3.1.4 Odpočty sazeb u neplátců	33
3.1.5 Karuselový (kolotočový) podvod	34
3.1.6 Řetězový podvod	35
3.2 Opatření k zamezení daňových úniků na DPH	35
3.2.1 Režim přenesení daňové povinnosti	36
3.2.2 Zajišťovací příkaz	38
3.2.3 Nespolehlivý plátců	39
3.2.4 Nespolehlivá osoba	39
3.2.5 Kontrolní hlášení	40
3.2.6 Souhrnné hlášení	43

3.2.7 Elektronická evidence tržeb	43
3.2.8 Ručení za nezaplacenou daň.....	44
3.2.9 Daňové přiznání	45
4 Aplikace vybraných daňových opatření v praxi	46
4.1 Plnění, u kterých nevzniká české OPD povinnost z hlediska DPH.....	46
4.2 Místo plnění.....	47
4.2.1 Místo plnění při dodání zboží.....	47
4.2.2 Místo plnění při zasílání zboží	49
4.2.3 Místo plnění při poskytnutí služby	51
4.2.4 Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci.....	52
4.2.5 Vývoz zboží.....	52
4.2.6 Dovoz zboží.....	54
4.3 Reálné úniky na DPH	55
4.3.1 Daňová Kobra.....	55
4.4 Případy odhalení karuselových podvodů díky KH.....	56
4.4.1 Roztok	56
4.4.2 Cesta	57
4.4.3 Šroubek.....	58
4.4.4 Brusle	59
4.4.5 Elegán.....	60
4.4.6 Mor	61
4.4.7 Freedom.....	62
4.4.8 Aktuální případ Bentley	64
4.5 Vlastní návrhy na zamezení daňových úniků	65
5 Závěr.....	67
Seznam použité literatury	69
Seznam zkratk.....	76
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejsložitější daň české daňové soustavy a zároveň tvoří největší část příjmů státního rozpočtu. Poprvé se objevila v daňové soustavě České republiky v roce 1993 a pravidla pro její uplatňování byla upravena zákonem č. 588/1992 Sbírky, o dani z přidané hodnoty.

Od vstupu do Evropské unie je platný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH).

Harmonizace nepřímých daní v rámci Evropské unie, kterou je Česká republika od 1. května 2004 součástí a snaha daňových subjektů o krácení své daňové povinnosti, případně snaha získat peněžní prostředky formou nadměrného odpočtu daně, má také zásadní podíl na rozsahu a počtu změn zákona.

Zákon o dani z přidané hodnoty byl mnohokrát novelizován a z původních 17 stran zákona se rázem stal zákon o 50 stranách hustého textu, který je pro mnoho subjektů těžko srozumitelný. Důvodem častých novelizací je důležitost daně pro rozpočet České republiky a nutnost reakce na vývoj ekonomické situace.

Cílem diplomové práce je charakterizovat daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) v České republice v aktuálním znění, seznámit daňové subjekty se základními pojmy a povinnostmi, vysvětlit problematiku reálných daňových úniků a následné vládní opatření k zamezení daňových úniků, navrhnout možné další způsoby eliminace daňových úniků, dále poskytnout daňovým subjektům návod, jak správně plnit své daňové povinnosti vyplývající ze ZDPH v aktuálním znění a vyhnout se postihům ze strany finanční správy, případně jak si ověřit plnění daňových povinností svých obchodních partnerů.

Diplomová práce je rozčleněna do pěti kapitol. V rámci diplomové práce jsou využity metody analýzy a deskripce. Po úvodu následuje druhá kapitola, ve které jsou vymezeny základní pojmy DPH, a to daňové subjekty, předmět daně, sazby daně, základ daně, osvobození od daně, daňové doklady, vznik daňové povinnosti, nárok na odpočet daně a další. V průběhu druhé kapitoly jsou shrnuty a na reálných příkladech ukázány vybrané povinnosti plynoucí z jednotlivých ustanovení ZDPH.

Třetí část práce je zaměřena na aktuální opatření k zamezení daňových úniků na DPH. Jedná se o režim přenesení daňové povinnosti a její rozšiřování na více komodit a služeb, zavedení statusu nespolehlivého plátce, nespolehlivé osoby, možnost využití zajišťovacího příkazu finanční správou vůči plátcům daně. Jsou objasněny jednotlivé typy karuselových podvodů na DPH a je zde popsán nový nástroj k zamezení daňových úniků a to kontrolní

hlášení, které musí plátcí daně odevzdat ve stanovených termínech správci daně spolu s daňovým přiznáním.

V další části diplomové práce je rozebrán účinek vybraných opatření k zamezení daňových úniků z kapitoly 3, včetně praktických příkladů. Součástí kapitoly je praktický návod pro plátce daně, jak správně dodržet vybraná opatření a splnit svou daňovou povinnost.

Kapitola je doplněna o vlastní návrhy zamezení daňových úniků na DPH.

Poslední částí diplomové práce je závěr, který shrnuje nejdůležitější zjištění.

2 Charakteristika DPH a vymezení základních pojmů

Daná kapitola se zabývá základní charakteristikou, postavením DPH v daňové soustavě České republiky a základními pojmy spojenými s touto daní.

2.1 Charakteristika DPH v daňové soustavě České republiky

Daň je definována jako povinná, pravidelně se opakující a zákonem stanovená platba, která je nenávratná a neekvivalentní (Boháč, 2012).

V České republice existují dva druhy daní, a to daně přímé a daně nepřímé. Mezi přímé daně patří majtkové a důchodové daně.

Majtkové daně se člení na daň z nabytí nemovitých věcí (do roku 2014 daň z převodu nemovitých věcí), daň z nemovitých věcí (do roku 2014 daň z nemovitostí) a daň silniční. Důchodové daně obsahují daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob. V České republice je zavedena od 1. ledna 2017 daň z hazardních her, která stojí mezi přímými daněmi samostatně.

U přímých daní lze spolehlivě identifikovat osobu – daňový subjekt, na kterou dopadá povinnost platit daň. Plátce těchto daní je téměř vždy i jejich poplatníkem. Výjimku tvoří daň z příjmů ze závislé činnosti, tedy daň, kterou zaměstnanci srazí a odvede zaměstnavatel.

Daň se zpravidla odvádí z jeho příjmů nebo majetku. U ostatních daní není plátce totožný s poplatníkem daně.

Poplatník daně je osoba, jejíž příjmy nebo majetek je podroben dani. Plátce daně je osoba, která pod vlastní majtkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Nepřímé daně se dají nazvat také daněmi ze spotřeby. Jsou totiž zahrnuty jako přírážka v ceně spotřebitelského zboží nebo služeb (Kuneš, Vondrák, 2017).

Základním principem v případě DPH je vybrání daně na každém stupni zpracování. Daň se nevybírání z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě přidáno na jednotlivém stupni. Každý subjekt tohoto mechanismu má při splnění podmínek ZDPH umožněno snížit daň, kterou uvádí jako svoji daňovou povinnost, o tu daň, kterou sám zaplatil v cenách nakoupeného zboží a služeb pro svoji ekonomickou činnost (Kuneš, Vondrák, 2017).

Ústředním subjektem v oblasti nepřímých daní je plátce daně, jež je povinen daň uhradit, avšak současně není osobou, na níž daňové zatížení dopadá, jelikož má možnost daňové břemeno prostřednictvím ceny přenést na konečného spotřebitele, který daň uhradí v ceně zboží.

Nepřímé daně se člení na selektivní (spotřební) daně, kam patří i energetické daně (daň z pevných paliv, elektřiny, zemního plynu) a univerzální (DPH).

2.2 Daňové subjekty

Vymezení daňových subjektů je uvedeno v Hlavě II ZDPH díl I a řadí sem:

- osoby povinné k dani § 5,
- skupina § 5a až 5c,
- plátcí § 6 až 6f,
- identifikované osoby § 6g až 6l.

2.2.1 Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani (dále jen OPD) je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. OPD je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Okruh OPD není nijak teritoriální vymezen, může se tedy jednat o jakoukoliv OPD vykonávající ekonomickou činnost kdekoli na světě (Ledvinková, 2016).

OPD se za splnění zákonem uvedených podmínek stává plátcem nebo identifikovanou osobou.

Ekonomická činnost je širší pojem než podnikání. Jedná se o soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé vědecké činnosti, literární, lékařů, právníků, inženýrů, dentistů, architektů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se dále považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, je-li tento majetek využíván soustavně.

Ekonomickou činností je tedy i soustavný nájem hmotného nebo nehmotného majetku, který není podle ZDPH považován za obchodní majetek. Pro účely ZDPH se za obchodní majetek považuje majetek, který je z pohledu zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) pronajímán v režimu § 9 (příjmy z nájmu), tak majetek v režimu § 7 (příjmy z podnikání a z jiné samostatné činnosti). Obchodní majetek je tedy rozdílně chápán v rámci daně z příjmů a DPH.

Samostatnou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, které mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.

„ZDPH neřeší pojem soustavnost. Proto je při výkladu tohoto pojmu nutné vycházet ze skutečnosti, že soustavnou činností nemusí být činnost nepřetržitá a trvalá, ale může se jednat např. o činnost sezónní nebo poskytovanou s určitými přestávkami. Předpoklad soustavnosti vyjadřuje požadavek opakovatelnosti jednotlivých jednání, přičemž musí jít o opakovanost záměrnou, nikoliv vyplývající z výjimečných, nahodilých a nepředvídaných okolností“, jak tvrdí Kuneš a Vondrák (2017, s. 14).

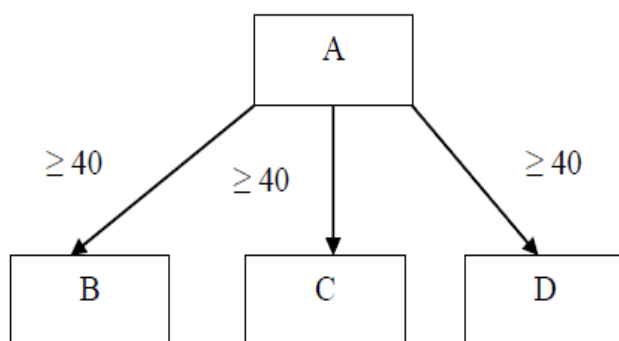
2.2.2 Skupina

Skupinou se podle § 5a ZDPH rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce. Rovněž součástí skupiny mohou být subjekty z jiných států, které mají v tuzemsku umístěnou provozovnu, ale součástí skupiny může být jenom ta část, která je umístěna v tuzemsku. Vytvoření skupiny je pro podniky dobrovolné a její rozsah záleží na jejich vůli. Pokud se podniky rozhodnou pro skupinovou registraci, tak budou podávat daňová přiznání a kontrolní hlášení společně za celou skupiny. Z hlediska ZDPH se jedná o jednu OPD (Galočík, 2016).

Spojenými osobami jsou pro účely ZDPH kapitálově či jinak spojené osoby. V případě kapitálově spojených osob se jedná o osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, a přitom zmíněný podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv této osoby.

Osoby přímo kapitálově spojené zobrazuje Obr. 2.1, kde osoba A má přímý podíl na osobách B, C a D.

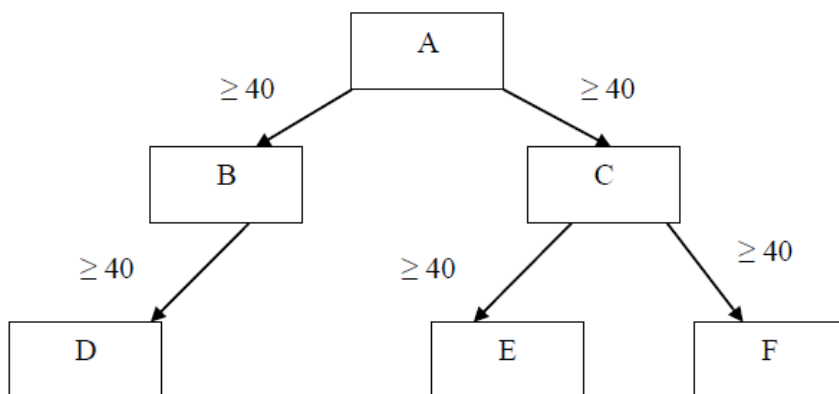
Obr. 2.1 Osoby přímo kapitálově spojené



Zdroj: § 5a odst. 3 ZDPH, vlastní zpracování

Nepřímo kapitálově spojené osoby zobrazuje Obr. 2.2, kde osoba A se nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech osob D, E a F.

Obr. 2.2 Nepřímo kapitálově spojené osoby



Zdroj: § 5a odst. 3 ZDPH, vlastní zpracování

Jinak spojené osoby jsou osoby, u nichž se na vedení podílí alespoň jedna shodná osoba.

Důležité pro členy skupiny je, že dle § 5b odst. 2 ZDPH odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. Za tyto povinnosti odpovídají i po zrušení skupiny nebo po zániku jejich členství ve skupině. A to pouze za období, ve kterém byli členy skupiny.

2.2.3 Plátcí

Povinnost registrovat se jako plátce upravuje § 6 ZDPH. Plátcem se stává OPD se sídlem nebo místem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, vyjma osob uskutečňujících pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. OPD se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Další důvody pro povinnou registraci k dani jsou například, OPD je plátce ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek na základně rozhodnutí o privatizaci nebo nabytím obchodního závodu od plátce, ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud jmění zanikající či rozdělované obchodní korporace patřilo plátcovi daně, povinná registrace právního nástupce v případě úmrtí. Plátcem se stává OPD se sídlem

v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet, nebo která uskutečňuje zasilání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko, je plátcem ode dne poskytnutí těchto služeb nebo dodání tohoto zboží. OPD, která nemá sídlo v tuzemsku, se stává plátcem daně ode dne uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinna přiznat daň osoba, které jsou plnění poskytována, nebo pokud se použije zvláštní režim jednoho správního místa (§ 6 - § 6f ZDPH).

Dalším důvodem povinné registrace je uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku částí umístěnou mimo tuzemsko OPD, která je členem skupiny, s výjimkou plnění, u nichž je povinna přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována. OPD je plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění.

Daňový subjekt má také možnost se registrovat dobrovolně, ať už z jakýchkoliv důvodů, například většina odběratelů jsou plátcí DPH (Galočík, 2016).

2.2.4 Identifikované osoby

Identifikovanou osobu se stává OPD nebo právnická osoba nepovinná k dani, která není plátcem, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Jedná se tedy o zboží, jehož celková hodnota bez daně překročila v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce limit 326 000 Kč. Do tohoto limitu se nezapočítává zboží, které podléhá spotřební dani a pořízení nového dopravního prostředku, protože toto zboží vždy podléhá zdanění. Identifikace se netýká prostřední osoby v třístranném obchodě.

Pořizovateli, který se stává identifikovanou osobou, vzniká povinnost přiznat daň, ovšem na rozdíl od plátce daně nemá identifikovaná osoba možnost uplatnit nárok na odpočet. Výhoda identifikované osoby oproti plátcí daně spočívá v tom, že splněním daňové povinnosti, je osoba nadále neplátcem daně. Povinnost identifikovat se k dani vzniká příjemci služby, u kterých je místo plnění v tuzemsku. Stejná povinnost platí, když dochází k dodání zboží s instalací nebo s montáží s místem plnění v tuzemsku a dodáním zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku (Galočík, 2016).

OPD se stává identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, s výjimkou poskytnutí služby, která je v jiném členském státě osvobozena od daně (§ 6g – 6l ZDPH).

Dále je třeba zmínit další typ daňových subjektů a to osobu neusazenou v tuzemsku, osvobozenou OPD a osobu nepovinnou k dani.

2.2.5 Osoba neusazená v tuzemsku

Osobou neusazenou v tuzemsku je dle § 4 odst. 1 písm. m) ZDPH OPD, která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, nemá sídlo v tuzemsku a ani zde nemá provozovnu, která se tohoto plnění účastní, z uvedeného tedy vyplývá, že provozovnu v tuzemsku mít může, tato provozovna se však nesmí podílet na zdanitelném plnění.

Jedná se například o podnikatele z Číny, který poskytne službu OPD v České republice. Může se jednat také o situaci, kdy rakouský plátce DPH poskytne službu, konkrétně opravu nemovité věci občanovi České republice. Rakouskému plátcovi vzniká povinnost registrovat se k DPH v České republice, místo plnění je v České republice, kde se nemovitost nachází.

Osobou neusazenou v tuzemsku mohou být celkem 3 osoby, a to osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (jedná se například o rakouského plátce DPH, který je registrovaný k DPH v Rakousku), zahraniční OPD a OPD se sídlem v jiném členském státě.

2.2.6 Osvobozená osoba

Osvobozenou osobou je dle § 4 odst. 1 písm. n) ZDPH OPD se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která je v tomto státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátce (§ 4 odst. 1 ZDPH).

Osvobozená osoba je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Může se jednat o jakoukoliv OPD, která vykonává ekonomickou činnost. Jedná se například o rakouského podnikatele, který není plátcem DPH v Rakousku.

2.2.7 Osoba nepovinná k dani

Osoba nepovinná k dani je osoba, která neuskutečňuje ekonomickou činnost, tedy ani nájem. Jedná se o zaměstnance, studenty, jednatele obchodních korporací, autory, jejichž příjmy podléhají srážkové dani, dále osoby vykonávající pouze činnost v oblasti veřejné správy, např. obec (Ledvinková, 2016).

2.3 Předmět daně

Předmět daně upravuje § 2 ZDPH. Předmětem daně je:

- dodání zboží za úplatu OPD v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu OPD v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku OPD v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně (§ 2 ZDPH).

Předmětem daně jsou plnění, která splňují dále uvedené základní podmínky:

- plnění je uskutečněno za úplatu,
- OPD,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku (Kuneš, Vondrák 2017).

Úplatnou je částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně. Úplata je obvykle poskytnuta v bankovkách, mincích, bezhotovostně, nebo v podobě elektronických peněz.

Úplata však může být poskytnuta i nepeněžním plněním, ovšem vždy musí jít o úplatu poskytnutou v souvislosti s předmětem daně například úplata formou obilí v zemědělství za odpracované hodiny (Ledvinková, 2016).

Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže:

- dodání tohoto zboží by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10, nebo,
- je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly sběratelskými předměty, starožitnostmi, použité dopravní prostředky nebo pro prodej veřejnou dražbou,
- celková hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč, a pokud je pořízení zboží uskutečněno OPD se sídlem

v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, OPD, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, OPD, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

Do celkové hodnoty pořízeného zboží (do celkové částky 326 000 Kč) se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku a zboží, které je předmětem spotřební daně a zboží, které podléhá zvláštnímu režimu nebo osvobození podle § 68 odst. 1 až 10 (§ 2a ZDPH).

V odst. 4 § 2a ZDPH je stanoveno, že předmětem daně je pořízení zboží z jiného členského státu, pokud je pořízeno zboží, které je předmětem spotřební daně nebo je pořízen nový dopravní prostředek. U tohoto druhu zboží vždy vzniká pořizovateli povinnost přiznat daň (Galočík, 2018).

Pro účely ZDPH se novým dopravním prostředkem rozumí:

- motorové pozemní vozidlo s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud je dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu (počítání času dle § 19 odst. 2 ZDPH) nebo v případě, že má najeto méně než 6 000 km (§ 4 odst. 4a ZDPH).

Osoba, která není plátcem DPH a pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu, který bude registrován k provozu v tuzemsku, je povinna předložit daňové přiznání, ve kterém přiloží kopii daňového dokladu, hlášení o pořízení nového dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení. Na základě tohoto daňové přiznání správce daně vyměří částku daně, kterou je pořizující osoba povinna zaplatit místně příslušnému správci daně do 25 dnů ode dne, kdy jí byla daň vyměřena.

Osvobození podle § 68 odst. 1 až 10 ZDPH se vztahuje na dodání zboží pro zásobení lodí, které jsou používány při plavbách po volném moři a přepravují osoby za úplatu nebo se využívají pro obchodní, průmyslové a rybářské činnosti, dále k poskytnutí záchrany a pomoci na moři nebo k pobřežnímu rybolovu. Také nájem těchto námořních lodí včetně posádky, oprava a údržba vybavení lodi a další.

V praxi se může jednat o situaci, kdy firma A, plátce daně, dodává potraviny na palubu letadla, které provozuje přepravu osob a zboží mezi členskými státy a třetími zeměmi. Takové dodání zboží je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 68 odst. 4 ZDPH. Pokud tuzemská osoba B, plátce DPH, provozuje tuto leteckou přepravu a pořizuje potraviny z jiného členského státu, které jsou použity na palubě letadla, jímž je přeprava

uskutečňována, dojde při pořízení zboží k naplnění podmínek stanovených v § 2a odst. 1 ZDPH a pořízení potravin nebude pro plátce B předmětem daně v tuzemsku (Galočík, 2018).

Tab. 2.1 Druhy plnění DPH

PLNĚNÍ					
Předmětem DPH jsou (§ 2/1)				Předmětem DPH nejsou (§ 2a)	Volba předmětu daně (§ 2b)
ZDANITELNÁ (§ 2/2, § 13, § 14)		OSVOBOZENÁ			
Základní sazba (§ 47/1/a)	Snížená sazba (§ 47/1/b)	Bez nároku na odpočet (§ 51- § 62)	S nárokem na odpočet (§63 - § 71)		

Zdroj: Dušek (2018, s. 91), vlastní úprava

Osoba, která pořizuje zboží z EU do limitu 326 000 Kč, se v souladu s § 2b ZDPH může rozhodnout, že toto pořízení je předmětem daně. Pokud se tak rozhodne pak povinně i rok následující je pořízení tohoto zboží předmětem daně, toto ustanovení platí pouze pro pořizovatele, který není plátcem DPH. Plátce DPH má povinnost přiznat daň při pořízení zboží vždy.

Například si tuzemská OPD, která není plátcem DPH, pořídí v únoru 2017 ze Slovenska fotokopírku v hodnotě 35 000 Kč. OPD se dobrovolně rozhodne, že je takové pořízení zboží pro něj předmětem daně. Toto rozhodnutí znamená, že se musí registrovat k dani podle § 6k ZDPH jako identifikovaná osoba a vzniká jí povinnost přiznat daň. Pravděpodobně bude pro pořizovatele výhodnější se registrovat k dani před dodáním kopírky ze Slovenska. Může v takovém případě sdělit přidělené DIČ dodavateli na Slovensko, který při dodání uplatní systém reverse charge a přenese povinnost přiznat daň do tuzemska na pořizovatele. Předmětem daně se tak pro pořizovatele stane i další případné pořízení zboží z jiného členského státu až do konce roku 2018, pokud součet pořízeného zboží nepřekročí limit 326 000 Kč. V případě, že pořízené zboží překročí limit 326 000 Kč, stal by se pořizovatel identifikovanou osobou povinně podle § 6g ZDPH (Galočík, 2018).

2.4 Základ daně

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto plnění. Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snížená o daň.

Základ daně také zahrnuje:

- jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,

- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě nebo spojených s výstavbou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují (§ 36 ZDPH).

Za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

Základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 36 ZDPH).

2.5 Sazby daně

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH umožňuje členským státům, konkrétně článek 97 pro základní sazbu a článek 99 pro sníženou sazbu, aby si kromě základní sazby daně, která je nejméně 15 %, zavedly jednu nebo dvě sazby snížené. Snížená sazba však nesmí být nižší než 5 %, při jejím uplatnění musí být umožněn plný nárok na odpočet a lze ji uplatnit pouze u některých vyjmenovaných druhů služeb či zboží (Ledvinková, 2016).

Evropské komise, navrhla 18. ledna 2018 nová pravidla při stanovování sazeb DPH a uvažuje, že od 1. ledna 2019 nebude omezeno využití snížených sazeb daně ani jejich počtu. Opatření by měla vytvořit také lepší daňové prostředí pro malé a střední podniky. Rovněž se očekává snížení podvodů na DPH, které každoročně dosahují až 50 miliard eur (European Commission, 2018a).

Současná pravidla pro DPH dovolují členským státům uplatňovat snížení sazby DPH pouze na několik odvětví a produktů. Členské státy budou moci zavést, kromě základní sazby ve výši minimálně 15 %, také:

- dvě různé snížené sazby v rozmezí od 5 % do výše základní sazby, a to dle svého uvážení,
- jednu nulovou sazbu (osvobození od DPH),
- jednu další sníženou sazbu v rozmezí od 0 % do výše uvedených snížených sazeb (European Commission, 2018a).

V zájmu ochrany veřejných příjmů musí členské státy zajistit, aby vážené průměr sazeb DPH činil alespoň 12 %. Současně nový režim umožňuje, aby veškeré zboží, které je v současné době zdaněno podle jiných než paušálních sazeb, tak bylo daněno i nadále (European Commission, 2018a).

Základní sazba se uplatňuje vždy, pokud ZDPH nestanoví jinak. Seznam vybraných služeb a zboží je upraven v jednotlivých přílohách k ZDPH.

V příloze č. 2 k ZDPH je uveden seznam služeb podléhajících první snížené sazbě. Jedná se například o opravy invalidních vozíků, úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí, sběr a přeprava komunálního odpadu, pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících, stravovací služby, pokud nejsou dle § 57 - § 59 osvobozeny, dále služby spisovatelů a další (Příloha č. 2 k ZDPH).

V příloze č. 3 k ZDPH je uveden seznam zboží podléhajících první snížené sazbě. První snížená sazba se uplatní u potravin, včetně nápojů, živých dřevin a jiných rostlin, brožur, letáků, prospektů, zdravotnických prostředků podle právního předpisu upravujícího zdravotní prostředky, dále u ortopedických pomůcek, dětské sedačky do automobilů a další (Příloha č. 3 k ZDPH).

V příloze č. 3a k ZDPH je uveden seznam zboží, které podléhá druhé snížené sazbě, a jedná se například o počáteční a pokračovací kojeneckou výživu a potraviny pro malé děti, mlýnské výrobky z obilovin, brambor, ze sušených luštěnin, dále slad, škroby, očkovací látky, léky, tištěné knihy, noviny, časopisy a další (Příloha č. 3a k ZDPH).

Sazby daně jsou v obecné rovině upraveny v § 47 ZDPH.

U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje:

- základní sazba daně ve výši 21 %,
- první snížená sazba daně ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba daně ve výši 10 %.

Česká republika zavedla od 1. ledna 2015 druhou sníženou sazbu daně 10 %.

Dne 20. března 2018 Ministerstvo financí předložilo návrh novely ZDPH, která snižuje daňové zatížení v sektoru stavování, některých řemeslných a odborných služeb, vodného a stočného. Snížení sazby na 10 % u stravování, některých řemeslných a odborných služeb, vodného a stočného a dalších vybraných činností, s účinností od poslední fáze EET, kterou Ústavní soud zrušil pro 3. a 4. fázi. V současné době není stanoven datum pro 3. a 4. fázi EET. Cílem novely ZDPH je reálné snížení ceny vodného a stočného pro konečného spotřebitele, podpora podnikatelů při spuštění poslední vlny EET. Ministerstvo vyčíslilo i

dopad snížení sazby PH na veřejné rozpočty, a to částku 3,4 mld. Kč (Ministerstvo financí, 2018).

U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.

Při výpočtu daně z úplaty za zdanitelné plnění včetně daně vypočte plátce daň podle ustanovení § 37 odst. 2 ZDPH vynásobením celkové úplaty za zdanitelná plnění koeficientem. Zaokrouhlený koeficient na čtyři desetinná místa činí v případě:

- základní sazby daně 0,1736,
- první snížené sazby daně 0,1304,
- druhé snížené sazby daně 0,0909.

$$koeficient = \frac{\text{sazba daně}}{\text{sazba daně} + 100} \quad (2.1)$$

Při výpočtu daně za zdanitelné plnění bez daně vypočte plátce daň dle § 37 odst. 1 ZDPH jako součin základu daně a sazby daně. Výslednou daň lze zaokrouhlit na celé koruny. U částky 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru, u částky nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů.

$$daň = \text{cena bez daně} \cdot (\text{sazba daně}/100) \quad (2.2)$$

Sazby DPH procházejí vývojem od vstupu České republiky do Evropské unie.

Tab. 2.2 Vývoj sazeb DPH v České republice

Období	Sazby daně (%)	
	Základní	Snížená
1.1.1993 - 31.12.1994	23	5
1.1.1995 - 30.4.2004	22	5
1.5.2004 - 31.12.2007	19	5
1.1.2008 - 31.12.2009	19	9
1.1.2010 - 31.12.2011	20	10
1.1.2012 - 31.12.2012	20	14
1.1.2013 - 31.12.2014	21	15
od 1.1.2015	21	15 a 10

Zdroj: Ledvinková (2016, s. 134), vlastní zpracování

2.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc u plátce i u identifikované osoby.

Plátce si může podle § 99a ZDPH za splnění uvedených podmínek změnit zdaňovací období na kalendářní čtvrtletí, pokud:

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku (§ 99a ZDPH).

Plátce nemusí změnu zdaňovacího období oznámit správci daně, pokud v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce bylo jeho zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí.

V posledním přiznání za rok 2017 (prosinec) uvede plátce DPH v kolonce kód zdaňovacího období následujícího roku kód Q.

Změnu zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí nelze učinit pro kalendářní rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok.

Identifikované osoby budou mít vždy měsíční zdaňovací období, protože změnu zdaňovacího období na čtvrtletní umožňuje ustanovení § 99a pouze plátcům daně.

2.7 Osvobození od daně

ZDPH rozlišuje dva typy osvobození, a to s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně. Rozdíl je v tom, zda má plátce DPH uskutečňující osvobozená plnění nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, či nikoliv.

U plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně je možné uplatňovat DPH na vstupu, u plnění osvobozených bez nároku na odpočet není možné uplatňovat DPH na vstupu.

Při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 ZDPH jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- finanční činnosti (§ 54),
- penzijní činnosti (§ 54a),
- pojišťovací činnosti (§ 55),
- dodání nemovité věci (§ 56),
- nájem nemovité věci (§ 56a),

- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),
- provozování hazardních her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

Od daně s nárokem na odpočet daně jsou osvobozena za splnění podmínek stanovených v § 64 až 71g:

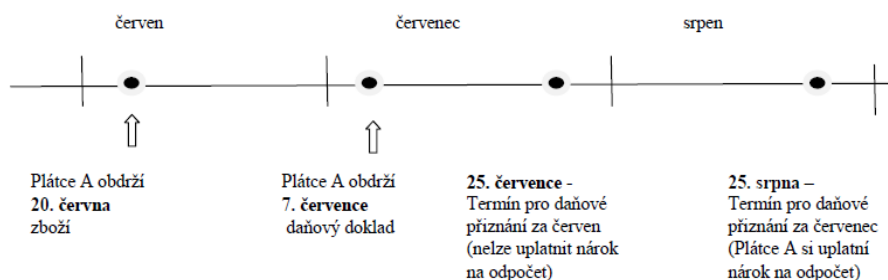
- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- vývoz zboží (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),
- přeprava osobo (§ 70),
- dovoz zboží (§ 71),
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71 až 71f),
- dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g).

ZDPH vymezuje podmínky, který musí plátce splnit, aby mohl nárok na odpočet prokázat správci daně. Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém splní podmínky § 73 ZDPH.

Plátce musí mít daňový doklad, na základě kterého uplatňuje nárok na odpočet daně. Nelze uplatnit nárok na odpočet dříve, než má plátce k dispozici daňový doklad, které obsahuje veškeré náležitosti dle ZDPH. V praxi může dojít například k situaci, kdy plátce A obdrží zboží od jiného plátce B dne 20. června. Daňový doklad příjemce plnění (plátce A) obdrží dne 9. července. Nárok na odpočet daně si může plátce A uplatnit až v červenci, a to i přes to, že daňový doklad má k dispozici před lhůtou pro podání daňového přiznání za červen. Daňové přiznání za červen podá plátce A do 25. července (Kuneš, Vondrák, 2017).

Situace je znázorněna v Obr 2.3.

Obr. 2.3 Nárok na odpočet daně



Zdroj: vlastní zpracování

Plátce při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění OPD neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, nebo kterou uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, musí daň přiznat a mít daňový doklad. Pokud nemá plátce daňový doklad, lze nárok na odpočet prokázat jiným způsobem, například předávacím protokolem o převzetí zboží, dokladem o naskladnění zboží, přepravními doklady a další. Jedná se například o situaci, kdy plátce pořídil dne 28. června zboží od osoby registrované k dani na Slovensku. Daňový doklad dodavatel (osoba registrovaná k dani na Slovensku, což je slovenský plátce DPH) vystavil dne 29. června a kupující (plátce) doklad obdržel dne 7. července. Povinnost přiznat přijaté plnění (pořízené zboží) měl plátce buď k 15. červenci, nebo k datu vystavení daňového dokladu dodavatelem, a to podle toho, co nastane dříve. Plátcem obdržel daňový doklad před 15. dnem následujícího měsíce a datum vystavení daňového dokladu bylo ještě v měsíci červnu. Plátce přizná v daném případě pořízení zboží v daňovém přiznání za červen. Pokud by plátce neobdržel daňový doklad před 15. červencem, pak prokáže nárok na odpočet daně jinými důkazními prostředky, například předávacím protokolem o převzetí zboží (Kuneš, Vondrák, 2017).

Při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat, musí daň přiznat a mít daňový doklad. Při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen přiznat daň správci daně, ale celnímu úřadu, pak vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad (Kuneš, Vondrák, 2017).

Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí tři roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. ZDPH umožňuje ve vybraných případech použít nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění po tříleté lhůtě, a to dle § 73 odst. 3 ZDPH.

Po uplynutí lhůty je plátcem oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud mu vznikla povinnost tuto daň přiznat nebo v případě uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání, pokud tento majetek plátce použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6 ZDPH.

Plátce je povinen přiznat zdanitelné plnění, uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, v tom zdaňovacím období, ve kterém k uvedení do užívání došlo. Ke stejnému období je plátce oprávněn uplatnit si z tohoto plnění nárok na odpočet daně. Výše tohoto nároku se bude odvíjet od účelu použití tohoto majetku, tedy v částečné výši (poměr nebo koeficient nebo oboje). Opatření spočívá v tom, že si plátce v podstatě vytvořený dlouhodobý majetek po jeho aktivaci „sám sobě dodá“ (Galočík, 2018).

ZDPH v § 73 odst. 4 až § 76 ZDPH řeší další modifikace nároku na odpočet. V odst. 4 § 73 ZDPH je vymezena povinnost plátce uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši (koeficientem nebo poměrem) vždy v příslušném kalendářním roce, ve kterém byl tento nárok oprávněn uplatnit nejdříve. Plátce může uplatnit nárok na odpočet daně v běžném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období příslušného kalendářního roku, poté pouze v dodatečném daňovém přiznání. Existuje však výjimka, a to v případě, že plátce má nárok u přijatého zdanitelného plnění na odpočet daně v krácené výši, přičemž příslušný vypořádací koeficient pro krácení nároku je vyšší než 95 % včetně. V takovém případě může plátce uplatnit příslušný nárok na odpočet daně rovněž v řádném daňovém přiznání za některé z následujících období i po uplynutí kalendářního roku, ve kterém mu nárok na uplatnění odpočtu daně vznikl. Plátce tedy nemusí uplatňovat nárok na odpočet daně v dodatečném daňovém přiznání (Galočík, 2018).

Ustanovení odst. 5 § 73 ZDPH se vztahuje na možnost uplatnit nárok na odpočet daně i v případě, když daňový doklad neobsahuje všechny předepsané náležitosti daňového dokladu. Plátce daně může v tomto případě prokázat nárok na odpočet jiným způsobem.

V odst. 6 § 73 ZDPH se pro právní jistotu plátců daně i správců daně vymezuje řešení pro výši nároku na odpočet daně ve dvou mezních případech nesprávně uplatněné daně uvedené na daňovém dokladu (Galočík, 2018).

Pokud převyšuje částka daně na daňovém dokladu výši daně, která má být uplatněna podle ZDPH, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani podle ZDPH. Je-li naopak uvedená částka na daňovém dokladu nižší, než která má být uplatněna podle ZDPH, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet jen ve výši odpovídající dani uvedené na daňovém dokladu (§73 odst. 6 ZDPH).

2.8 Registrace

„Od roku 2015 finanční úřady značně přitvrdily při registraci podnikatelů pro účely DPH. Dříve bylo možné přijít na finanční úřad, vyplnit registraci, chvíli si počkat a registrace k DPH byla na světě. V současné době je podnikatel nucen podat přihlášku k registraci DPH elektronickou cestou a může si být jistý, že bude následovat žádost o doplnění registračních údajů“, jak tvrdí Ledvinková (2016, s. 38).

V ZDPH je stanovena povinná nebo dobrovolná registrace. Nejčastěji se jedná o povinnou registraci. Problematika registrace k DPH je upravena v ustanoveních § 94 až 97 ZDPH.

Základním preventivním obranným mechanismem proti vzniku podvodů na DPH je důsledné prověřování přihlášek k registraci k DPH. Toto prověřování má zabránit vstupu rizikových subjektů do systému DPH.

V první fázi správce daně prověří informace uvedené v přihlášce k DPH, včetně dobrovolných příloh, které OPD k přihlášce přiloží, dále informace z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku a informace získané při plnění povinností u jiných daních. Na základě vyhodnocení těchto údajů vyzve správce daně osoby, u nichž vznikly pochybnosti, k doplnění či poskytnutí informací v rámci postupu k odstranění pochybností v registračních údajích nebo jiných postupů v souladu s daňovým řádem (dále jen DŘ).

V přihlášce k registraci plátce je OPD povinna uvést DIČ, pokud jí bylo přiděleno, název v případě právnické osoby a jméno, příjmení, rodné příjmení, datum narození v případě fyzické osoby, sídlo právnické osoby, adresu místa pobytu fyzické osoby, skutečné sídlo, důvod registrace, čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, které používá v rámci své ekonomické činnosti a další. OPD je také oprávněna uvést, která čísla účtů budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Finanční správa doporučuje, aby OPD podávaly rovnou s přihláškou k registraci k DPH rovnou další dokumenty, které dokládají výkon jejich ekonomické činnosti a další přílohy, které slouží k prokázání skutečností uvedených v přihlášce. Jedná se například o podnikatelský záměr, jaké ekonomická činnost je nebo bude vykonávána, v případě nákupu a prodej zboží, jak bude toto zboží dopravováno, skladováno, obchodní smlouvy s odběrateli a dodavateli, popis způsobu provádění ekonomické činnosti, kopie vystavených faktur, zda OPD má dostatečné materiální vybavení pro uvedenou činnost, tedy zda vlastní kancelářské vybavení potřebné pro uvedenou činnost, kdo vede účetnictví OPD, zda OPD obchoduje nebo plánuje obchodovat s osobami v Evropské unii či v třetích zemích, zda má OPD zaměstnance,

pokud ano, tak doložit smlouvy případně seznam zaměstnanců, zda má OPD webové stránky a další.

Jako nová možnost zrychlení vlastního registračního řízení byl vytvořen jednotný vzor, Příloha přihlášky k registraci k DPH – informace o ekonomické činnosti.

2.8.1 Dobrovolná registrace plátce

OPD se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, může podat přihlášku k registraci.

OPD, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, může podat přihlášku k registraci.

OPD se stává plátcem dnem oznámení rozhodnutí, kterým tuto osobu správce daně zaregistruje. Typicky se jedná o doručení rozhodnutí OPD.

Častým důvodem k dobrovolné registraci k DPH je obchodování s plátcí DPH. OPD, která není plátcem DPH, si nemůže uplatnit DPH na vstupu a cena zboží či služby je tedy dražší. Některé firmy preferují nakupování pouze od plátců DPH, přítomnost neplátce DPH v řetězci prodražuje cenu vstupů. Existence neplátce v řetězci prodrazí hodnotu zboží či služby i konečnému spotřebiteli. Dobrovolnou registraci využívají často osoby, které nakupují vstupy v základní sazbě, ale jejich výstupy podléhají snížené sazbě, případně uskutečňují plnění osvobozená s nárokem na odpočet, dále pokud plánují investice do dlouhodobého majetku, jako jsou výrobní linky, auta, počítačové vybavení a další. Plátce DPH získá zpět zaplacenou daň, která dosahuje u takto finančně nákladných produktů poměrně vysoké částky.

OPD by měla velmi důkladně zvážit dobrovolnou registraci k DPH a spočítat si, zda se registrace k DPH vyplatí, administrativní zátěž není rovněž zanedbatelná a v rámci boje proti daňovým únikům se bude pravděpodobně rozšiřovat.

Naopak se dobrovolná registrace nevyplatí osobě, která nakupuje vstupy s minimálními náklady, ale poskytuje výstupy s vysokou přidanou hodnotou a v případě, kdy odběratelé výstupů jsou převážně neplátcí, kteří nemají možnost si DPH odečíst a výstupy OPD se zbytečně prodrazí a OPD se může stát méně konkurenční oproti jiným OPD.

2.8.2 Dobrovolná registrace identifikované osoby

OPD může podat přihlášku k registraci, pokud:

- má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku,
- není plátcem a
- bude poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa.

Rovněž může podat přihlášku k registraci osoba, která bude uskutečňovat pořízení zboží podle § 2b, nebo osoba podle § 6l ZDPH.

Identifikovaná osoba je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou.

Dobrovolná registrace identifikované osoby je výhodná pro OPD, která pořizuje zboží z jiného členského státu, ve kterém je zboží zatíženo vyšší sazbou daně. Pokud zvolí dobrovolnou registraci jako identifikovaná osoba, zaplatí v ceně pořízeného zboží českou sazbu DPH. V ostatních zemích Evropské unie dosahuje základní sazba DPH i 27 %, jako je tomu například v případě Maďarska.

Dalším důvodem může být odmítnutí poskytnout či přijmout službu od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud mu OPD nesdělí své platné DIČ.

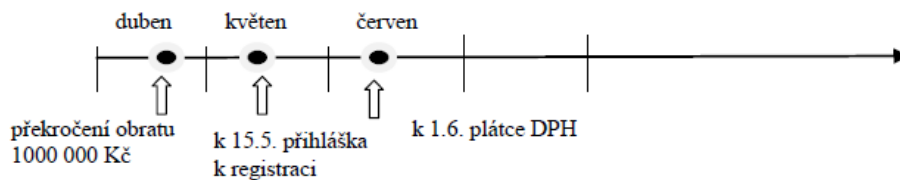
Výhodné je využít možnost dobrovolné registrace jako identifikovaná osoba v případě poskytování vybraných služeb v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa, tzv. Mini One Stop Shop (dále MOSS). Tento režim umožňuje odvést DPH do jednotlivých členských států prostřednictvím jediného finančního úřadu, v rámci České republiky tuto funkci vykonává Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. MOSS se vztahuje na služby rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikační a elektronicky poskytované služby. Aby bylo možné se registrovat do systému MOSS, musí být osoba povinná k dani registrována v České republice alespoň jako identifikovaná osoba. Proto je jí umožněna dobrovolná registrace dle § 6j. OPD se nemusí registrovat k DPH v jednotlivých členských státech při poskytnutí například elektronické služby – e-booku, který prodává osobám nepovinným k dani (občanům). Nemusí tedy odvést při poskytnutí e-booku německou DPH v Německu a maďarskou DPH v Maďarsku, ale vše vyřeší v rámci MOSS.

2.8.3 Povinná registrace plátce

Plátce se stává OPD při splnění podmínek uvedených v § 6 ZDPH, viz podkapitola 2.2.3 Plátcí. Důležité je sledovat obrat za 12 bezprostředně po sobě následujících kalendářních měsíců. Pozor nejedná se o kalendářní rok, ale obrat je nutno sledovat vždy za 12 bezprostředně po sobě následujících kalendářních měsících.

V praxi může nastat například tato situace, OPD překročí obrat za 12 bezprostředně po sobě následujících kalendářních měsíců v dubnu 2018. Dle § 94 odst. 1 ZDPH je OPD povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Plátcem se stává od následujícího měsíce. V tomto případě se OPD stává plátcem od 1. června 2018.

Obr. 2.4 Překročení obratu



Zdroj: § 6 ZDPH, § 94 ZDPH, vlastní zpracování

Obratem se pro účely ZDPH, dle § 4a, rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které OPD náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- zdanitelná plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Jednotlivé úplaty za uskutečněná plnění se zahrnují do obratu až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli ke dni, kdy byla úhrada připsána na účet poskytovatele, a to i v případě, že úplata nebyla poskytnuta vůbec (Ledvinková, 2016).

OPD má povinnost registrovat se jako plátce i v dalších případech, než pouze přesáhnutím obratu.

Registrovat se musí OPD, pokud nabyla majetek v rámci privatizace k uskutečňování ekonomické činnosti, nabyla majetek po zemřelém plátcí a pokračuje v uskutečňování ekonomických činností.

Povinnost registrovat se k dani má také OPD se sídlem v jiném členském státě, která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim MOSS, viz podkapitola 2.8.2 Dobrovolná registrace.

V praxi může nastat například tato situace, OPD se sídlem v tuzemsku zřídí provozovnu v Rakousku za účelem poskytování stavebních prací. Zaměstnanci této provozovny provedou stavební práce fyzické osobě nepovinné k dani na nemovitosti

nacházející se v České republice. OPD se stává plátcem DPH v České republice a odvede daň z poskytnutého plnění.

V případě zasílání zboží se může jednat o tuto situaci, OPD má umístěnou provozovnu na Slovensku, která je zde registrovaná k dani. Tato provozovna uskuteční dodání zboží soukromé osobě s bydlištěm v České republice za 10 000 EUR a tím překročí limit pro zasílání do tuzemska, který je 326 000 Kč, viz podkapitola 2.2.1 OPD. OPD se ode dne dodání tohoto zboží svou provozovnou umístěnou na Slovensku stává plátcem DPH v České republice (Kuneš, Vondrák, 2017). Od okamžiku překročení limitu bude plátce aplikovat při zasílání zboží do České republiky české DPH, podávat české přiznání k DPH a platit DPH v České republice z těchto zdanitelných plnění. V rámci České republiky se bude tedy jednat o českého plátce DPH se všemi povinnostmi a právy dle ZDPH.

Další důvod pro registraci je upraven v § 6c odst. 3 ZDPH. OPD, která nemá sídlo v tuzemsku, není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží (§ 6c odst. 3 ZDPH).

V praxi může nastat tento případ, německý podnikatel, osoba registrovaná k dani v Německu, se sídlem v Německu, na území České republiky uskuteční dovoz zboží z USA a zboží zde propustí do volného oběhu. Uskladní je ve skladě v České republice a následně přepraví prostřednictvím spediční firmy osobě registrované k dani v Rakousku. Německý podnikatel naplnil obě podmínky dle § 6c odst. 3 ZDPH a stává se plátcem ode dne dodání zboží do Rakouska osobě registrované k dani (Kuneš, Vondrák, 2017).

Plátce je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem.

Pokud OPD nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována správcem daně zpětně. S opožděným podáním řádných daňových přiznání jsou spojeny sankce, jako pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ, Zákona č. 280/2009 Sb. a úrok z prodlení dle § 252 DŘ.

2.8.4 Povinná registrace identifikované osoby

Identifikovaná osoba se musí povinně registrovat do 15 dnů ode dne, kdy se stala identifikovanou osobou, viz podkapitola 2.2.4 Identifikované osoby.

2.9 Daňové doklady

Povinnost vystavit daňový doklad vzniká obecně u plnění uskutečněných jiným OPD nebo právnickým osobám nepovinným k dani, například spolkům. ZDPH ukládá povinnost vystavit daňový doklad plátcí, OPD, která se stane identifikovanou osobou či už je identifikovanou osobou a orgánu veřejné moci nebo dražebníkovi dle § 28 odst. 3 ZDPH.

Daňový doklad je písemnost, která splňuje požadavky dle ZDPH. Za správnost údajů na daňovém dokladu a jeho včasném vystavení odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje. Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu, pokud s elektronickou podobou dokladu souhlasí osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Povinnost uchovávat daňové doklady po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo má OPD, která doklad vystavila.

Po celou dobu uchování daňového dokladu musí být zajištěna věrohodnost původu, tedy toho, kdo doklad vystavil, neporušenost jeho obsahu a čitelnost. Musí být zajištěna průkaznost původního obsahu dokladu, tedy že obsah dokladu nebyl pozměněn. V případě změn či doplnění údajů nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu se považuje daňový doklad za neporušený, jak vyplývá z informace GFŘ ze dne 27. března 2013 k pravidlům fakturace:

„Nicméně pokud budou přesto na daňový doklad doplněny údaje nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu, přičemž obsah daňového dokladu požadovaný podle ZDPH doplněním těchto údajů zůstane nezměněn, bude takový daňový doklad považován za neporušený“ (Finanční správa, 2013).

Údaje nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu, při nichž je považován daňový doklad za neporušený jsou například údaje o předkontaci, o archivaci, razítko, údaj o datu přijetí daňového dokladu, očíslování dokladu a další.

Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne vzniku daňové povinnosti (§ 28 ZDPH) nebo do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně, se uskutečnilo poskytnutí služby, dodání zboží s instalací či montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi pro OPD nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, je-li místo plnění v jiném členském státě. Stejná povinnost platí v případě poskytnutí služby či dodání zboží s instalací nebo montáží pro OPD nebo právnickou osobu nepovinnou k dani s místem plnění ve třetí zemi nebo pokud byla přijata úplata před uskutečněním zdanitelného plnění výše.

V ZDPH je v § 29 upraven přesný výčet náležitostí, které musí daňový doklad obsahovat. Jedná se o označení osoby, která uskutečňuje plnění, daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, spolu s DIČ této osoby, dále musí být uvedeno evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení daňového dokladu, den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu, jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, dále základ daně, sazbu daně a výši daně, která se uvádí v české měně.

Zjednodušeně musí daňový doklad obsahovat obecné údaje o dodavateli a odběrateli, datum vystavení dokladu a výši daně v české měně.

Daňový doklad musí dále obsahovat odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj, který uveď, že je plnění od daně osvobozeno, „vystaveno zákazníkem“ pokud je osoba, pro kterou je plnění uskutečněno zmocněna k vystavení daňového dokladu a „daň odvede zákazník“, pokud je povinna přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno (§ 29 odst. 2 ZDPH).

Povinná náležitost daňového dokladu není v žádném případě razítko, které mnoho plátců považuje za povinný údaj a vyžaduje po výstavci daňového dokladu. Razítko obsahuje stejné povinné údaje o výstavci daňového dokladu, tedy označení osoby, která plnění uskutečňuje a daňové identifikační číslo této osoby, které jsou zpravidla uvedeny v záhlaví daňového dokladu. Umístění razítka na daňový doklad tedy nepřináší žádné nové údaje.

Náležitosti, které daňový doklad obsahovat nemusí, jsou upraveny v § 29 odst. 3 ZDPH.

Dle ZDPH existují tyto typy daňových dokladů:

- zjednodušený daňový doklad (§ 30),
- splátkový kalendář (§ 31),
- platební kalendář (§ 31a),
- souhrnný daňový doklad (§ 31b),
- doklad o použití (§ 32),
- potvrzení při dražbě a při prodeji mimo dražbu (§ 32a),
- daňový doklad při dovozu (§ 33),
- daňový doklad při vývozu (§ 33a),
- opravný daňový doklad (§ 45).

Zjednodušený daňový doklad lze vystavit, pokud celková částka za plnění není vyšší než 10 000 Kč. Nelze jej vystavit v případě dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, plnění, kde daň přizná příjemce (přenesená daňová povinnost § 92a), prodej tabákových výrobků za jiné než pevné ceny.

Na rozdíl od daňového dokladu nemusí obsahovat označení osoby příjemce, daňové identifikační číslo příjemce, jednotkovou cenu bez daně, základ daně a výši daně. Pokud neobsahuje výši daně, musí obsahovat částku, kterou získá osoba poskytující plnění nebo má získat za toto plnění.

2.10 Povinnost přiznat daň

Povinnost přiznat DPH má plátce k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Od 1. července 2017 došlo u tohoto základního pravidla ke změnám, a to novelizací ZDPH zákonem č. 170/2017 Sb.

Od 1. července 2017 byl do ZDPH vložen nový § 20a, který upravuje povinnost přiznat daň z přijaté platby před uskutečněním zdanitelného plnění. Povinnost přiznat daň z přijaté platby před uskutečněním zdanitelného plnění vzniká pouze v případě, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je známo dostatečně určitě.

Zdanitelné plnění je, pro účely ZDPH, dostatečně určité, jsou-li známy alespoň tyto údaje:

- zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta,
- sazba daně v případě zdanitelného plnění,
- místo plnění (§ 20a odst. 3 ZDPH).

V praxi se výše uvedená novelizace dotkne aplikace DPH hlavně voucherů. *„Pokud se bude jednat o jednoúčelový voucher, který bude možno uplatnit pouze při nákupu konkrétního zboží či služby, zcela nepochybně bude prodej takového voucheru zatížen DPH. Naproti tomu u víceúčelového voucheru, jímž lze „platit“ různé zboží či služby, není naplněna podmínka dostatečné určitosti, která je nezbytná pro to, aby prodej takto „otevřeného“ voucheru podléhal DPH. Jinými slovy – prodej víceúčelového voucheru DPH nepodléhá“, jak tvrdí Zralý Zdeněk Mgr, daňový poradce č.3177 (Solitea Česká republika, 2017).*

Od 1. července 2017 není rozhodující okamžik převzetí při dodání zboží, ale za zdanitelné plnění se považuje den práva nakládat se zbožím jako vlastník a další okamžiky vymezené v § 21 ZDPH.

V případě uskutečnění zdanitelného plnění existuje výjimka, kdy okamžik přiznat daň nebo přiznat samotné plnění je rozhodující okamžik poskytnutí služby a nikoliv vystavení daňového dokladu. Jedná se o tyto situace:

- pokud příjemci služby s místem plnění v tuzemsku podle § 9 odst. 1 ZDPH od osoby neusazené v tuzemsku vzniká povinnost přiznat daň z této služby a
- poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko podle § 9 odst. 1, na které se vztahuje povinnost podat souhrnné hlášení (Zralý, 2017).

3 Opatření k zamezení daňových úniků na DPH

Daná kapitola se zabývá vysvětlením pojmu daňový únik (podvod). Zaměřuje se na aktuální reálné daňové úniky včetně současných opatření ze strany finanční správy a vlády České republiky a opatření Evropské unie k jejich zamezení.

3.1 Daňové úniky na DPH

V české literatuře není jednoznačné vymezení pojmu daňový únik. Nejčastěji daňový únik představuje snahu minimalizovat daňovou povinnost ze strany poplatníka. Dochází-li ke krácení na dani v mezích zákona, ale způsobem, který neměl daňový zákonodárce na mysli (nalézání mezer v zákonech), tak se jedná o vyhýbání se placení daně, pokud však došlo k překročení hranic zákona, jedná se o daňový únik (Šíroký, 2015).

Na vzniku daňových úniků se podílejí následující faktory:

- **ekonomické** – vyspělost ekonomiky a hospodářská situace v daném státě ovlivňuje chování daňových subjektů ve vztahu k placení daní. Například můžeme uvést situaci, kdy v období hospodářské recese nebo krize daňová povinnost zatěžuje subjekty daně stále více a daňovým subjektům se zmenšuje disponibilní důchod, což podněcuje jejich snažení se tomuto zatížení vyhnout,
- **legislativní** – nejsou-li zákony systematicky propojeny, orientace v předpisech je pro daňový subjekt velmi náročná, tudíž je zde opět vytvářen prostor pro daňový únik, rovněž složitost daňového systému přispívá ke vzniku daňových úniků. Daňový subjekt není schopen porozumět jednotlivým zákonům,
- **společensko-politické** – daňové úniky můžeme pojmut také jako určitý nesouhlas poplatníků či plátců daně s prosazovanou daňovou politikou státu,
- **daňově-technické** – důležitým institutem, specifickým pro daňové právo, je autoaplikace. Poplatník či plátec daně si totiž musí daň vypočítat, stanovit základ daně, uplatnit korekční prvky atd., dále také podat daňové přiznání, což s sebou nese riziko daňových úniků, ať už úmyslných, nebo nedbalostních,
- **psychologické** – míra daňové zátěže se odráží v tzv. daňovém podráždění subjektu daně. V podstatě se má za to, že pokud se zvýší daňová zátěž, sníží se vůle daňových subjektů platit daně a tím se tedy sníží celková suma vybraná z daní,
- **sociální a etické** - ani neustálé politické a ekonomické změny nebo nepotrestaná porušení daňových předpisů a další vlivy k etickému vystupování

na poli daňového práva rozhodně nepřispívají (Babčák, Románová, Vojníková, 2015).

V případě DPH patří mezi nejčastější formy daňových úniků nabídka služeb bez DPH, fiktivní faktury, zaměňování sazeb, odpočty z přijatých plnění od neplátců, karuselový (kolotočový) podvod, podvody v řetězci.

3.1.1 Nabídka služeb bez DPH

Jedná pravděpodobně o nejrozšířenější formu daňového úniku na DPH u malých až středních plátců daně. Na jedné straně je plátce daně a na druhé straně občan. Plátce daně poskytne zboží či službu občanovi a nevystaví daňový doklad. Občan získá bonus v podobě nižší ceny služby nebo zboží, nemá totiž možnost uplatnit si DPH na vstupu. Plátce daně si za materiál, případně zboží uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, nepřizná ale daň na výstupu. Výsledkem je tedy levnější cena pro občana, který získá zboží či službu bez DPH a plátce si odečte veškeré vstupy spojené s poskytnutou službou či zbožím. Má DPH na vstupu, ale nepřizná žádné DPH na výstupu.

Pro plátce DPH, který takto krátí svou daňovou povinnost a dopouští se daňového podvodu, je pravděpodobné, že se dostane do ztráty v daních z příjmů. Jeho základ daně bude tedy záporný (ztráta). OPD, která je dlouhodobě ve ztrátě nemůže z logiky věci fungovat, někde musí brát peníze na nákup materiálu a zboží, placení zaměstnanců a dalších potřebných výdajů.

3.1.2 Fiktivní faktury

K daňové optimalizaci, tedy snížení daňové povinnosti, se uchylují plátcí formou fiktivních faktur. Plátcí si formou fiktivních faktur sníží daňovou povinnost tím, že uměle zvednou nárok na DPH na vstupu. Plátce se vystavuje riziku kontroly ze strany finančního úřadu a rovněž se vystavuje riziku trestního stíhání. Úmyslné zkreslování daňového základu je od určité částky trestným činem, dle § 240 a v § 254 zákona č. 40/2009 Sb. trestní zákoník.

3.1.3 Zaměňování sazeb

Daňový subjekt na výstupu uplatňuje snížené sazby DPH místo základní sazby, na vstupu uplatňuje základní sazbu DPH. Plátcí vzniká nárok na nadměrný odpočet DPH.

3.1.4 Odpočty sazeb u neplátců

Plátce uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu, i když daňový doklad vystavil neplátce daně. Správce daně tento typ podvodu velmi těžko odhalí zejména u daňových dokladů do 10 000 Kč včetně DPH. Plátce DPH uvádí přijatá zdanitelná plnění do 10 000 Kč,

včetně DPH, v rámci daňového přiznání i kontrolního hlášení kumulativně za příslušné zdaňovací období. Jedná se tedy o jeden řádek, který obsahuje součet všech přijatých zdanitelných plnění dohromady. Konkrétně se jedná v případě nákupu o část B.3 v kontrolním hlášení. Kontrolní hlášení, daňové přiznání, souhrnné hlášení bude rozebráno níže.

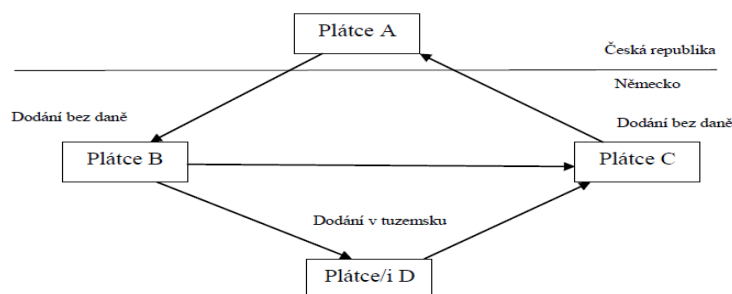
3.1.5 Karuselový (kolotočový) podvod

Jedná se o dodávky zboží, které následují za sebou, ovšem v jednom místě není u plátce DPH daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dohledat. Kolotočový podvod musí probíhat minimálně ve dvou státech, které mají celní unii, například v České republice a v Německu (Šíroký, 2015).

Může se jednat například o situaci, kdy zprostředkovatelská společnost A, registrovaná k DPH v České republice, uskutečňuje intrakomunitární plnění formou dodávky zboží firmě B registrované k DPH v Německu. Dodání zboží je v této situaci podle ZDPH osvobozeno s nárokem na odpočet DPH. Příjemce zboží plátce B přizná daň na výstupu při pořízení zboží a zároveň si uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu. Výsledek je tedy pro plátce B nula. Daň přiznal, v sazbě podle německého práva, a zároveň si uplatnil nárok na odpočet. Následně plátce B ihned prodává toto zboží další firmě C, které je rovněž registrována k DPH v Německu. Jelikož obchod mezi plátcem B a plátcem C je vnitrostátní dodávkou, plátce B uvede německou daň na daňovém dokladu a prodá zboží plátcí C včetně německé DPH. Daň však neodvede a „zmizí“. Plátce C si uplatní nárok na odpočet. Plátce B je v tomto případě hlavním aktérem podvodu, většinou uvádí jako místo svého podnikání falešnou adresu či využívá poštovní schránky, neoprávněně používá daňové identifikační číslo nebo může své aktivity řídit z daňových rájů (Šíroký, 2015).

Princip kolotočových podvodů získají uvedené transakce v okamžiku, kdy plátce C bude deklarovat osvobozené plnění společnosti A. Bude se opět jednat o dodání zboží do jiného členského státu, tedy osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně. Společnost A bude opětovně dodávat zboží firmě B. Uvedený mechanismus je velmi zjednodušený, neboť při existenci pouze tří firem je lehký odhalitelný. Proto v praxi mezi plátcem B a plátcem vstupuje mnoho firem D, které odhalení podvodu značně ztěžují. Plátcí D totiž plní svou daňovou povinnost a často ani netuší, že jsou součástí daňového podvodu (Šíroký, 2015).

Obr 3.1 Princip karuselového (kolotočového) podvodu



Zdroj: Široký (2015, s. 98), vlastní zpracování

3.1.6 Řetězový podvod

Podstatou řetězového podvodu je několikanásobné přeprodání zboží, než je zboží odesláno výrobcem koncovému zákazníkovi. Cílem přeprodání zboží je zvýšit cenu zboží. Opět dochází k neodvedení DPH na výstupu u jednoho článku v řetězci, který daň vůbec nepřizná, případně přizná, ale neuhradí nebo vůbec nepodá daňové přiznání a nárokování DPH na vstupu u dalšího článku řetězce (Hlinková, 2016)

3.2 Opatření k zamezení daňových úniků na DPH

Zákonodárce začal od roku 2011 zavádět řadu nových ustanovení v rámci boje s daňovými úniky. V roce 2011 byl zaveden režim přenesené daňové povinnosti na příjemce plnění dle § 92a až § 92i ZDPH. Úprava podle § 92e (u stavebních nebo montážních prací) nabyla účinnosti od 1. ledna 2012. Režim přenesené daňové povinnosti se od té doby neustále rozšiřuje na další komodity.

Režim přenesení daňové povinnosti je, v současné podobě, zobrazen v Tab 3.1.

Tab. 3.1 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti	Předpis	Platí od
TRVALÉ		
Dodání zlata včetně zprostředkování jeho prodeje od 1.7.2017	§ 92b	1.1.2011
Dodání odpadu - příloha č. 5 (platy, papír, hadry, sklo, železo a další)	§ 92c	1.1.2011
Dodání nemovitě věci, pokud se uplatňuje daň podle §56 odst. 5 či porávané dlužníkem z rozhodnutí soudu o nuceném prodeji	§ 92d odst. 1	1.1.2016
	§ 92 odst. 2	1.7.2017
Poskytnutí stavebních nebo montážních prací (i za 1 Kč) i při poskytnutí pracovníků pro sravební nebo montážní práce (v pochybnostech upřednostnění)	§ 92e odst. 1	1.1.2012
	§ 92e odst. 3	1.7.2017
	§ 92ea	1.7.2017
DOČASNÉ dle přílohy č. 6 - nařízením vlády	§ 92f	
Pokud pochytnosti, ale oba ve shodě, pak (§ 92f odst. .) přenesení		
Obiloviny, technické plodiny, kovy, mobilní telefony, mikroprocesory a další, cukrová řepa	č. 361/2014 Sb.	1.1.2015 (1.9.2015 řepa)
Rozšíření předešlého (celá nomenklatura obilí a lana)	č. 155/2015 Sb.	1.7.2015
Povolenky, el. Energie, plyn při dodání obchodníkovi (bez limitu)	č. 11/2016 Sb.	1.2.2016
Elektronická komunikace (bez limitu)	č. 296/2016 Sb.	1.10.2016
DOČASNÉ mechanismus rychlé reakce - nařízením vlády	§ 92g	
musí se jednat o plnění, u nichž byly zjištěny náhlé rozsáhlé podvody, maximálně na 9 měsíců, musí dát souhlas Evropská komise		

Zdroj: Dušek (2018, s. 214), vlastní zpracování

Rovněž byl zaveden režim ručení příjemce zdanitelného plnění, od 1. ledna 2016 došlo k zavedení institutu kontrolního hlášení. Dále byl zaveden, od 1. prosince 2016, zákon č. 112/2016 Sb. o elektronické evidenci tržeb (Ledvinková, 2016).

Novelou zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, byl s účinností od 1. ledna 2013 do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce. Institut byl zaveden jako alternativní forma postihu ke zrušení registrace, a to u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu jejich obratu převyšujícího 1 000 000 Kč za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k DPH (Marečková, 2015), (Tichý, 2015), (Šabatka, 2015).

V roce 2017 zavedl zákonodárce institut nespolehlivé osoby. Finanční správa může v boji proti daňovým únikům dále využít institut nespolehlivého plátce, zajišťovací příkaz, souhrnné hlášení, daňové přiznání, daňovou kontrolu, zrušení registrace plátce, prověření udání na plátce DPH. Finanční správa rovněž spolupracuje s Policií České republiky, v rámci policie existuje speciální útvar zvaný Daňová Kobra, zahraniční policií, zahraniční daňovou správou, celní správou.

3.2.1 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti je v ZDPH upraven od 1. dubna 2011. Jedná se specifický režim DPH, kdy povinnost přiznat daň má příjemce nikoliv plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Příjemce plnění si rovněž uplatní nárok na odpočet daně. Plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění na daňový doklad, uvede cenu bez daně, včetně sdělení, že daň je povinen přiznat příjemce plnění.

Princip režimu přenesení daňové povinnosti je zobrazen v Tab. 3.2.

Tab. 3.2. Princip režimu přenesení daňové povinnosti

Režim		Dodavatel (plátce DPH)	Odběratel (plátce DPH)	dopad na ČR
Bez přenesení daňové povinnosti	Správně	odvede DPH	odpočte DPH na vstupu	0
	Podvod	neodvede DPH		- nárok na odpočet
Režim přenesení daňové povinnosti	§ 92a až § 92i ZDPH	prodá bez DPH	přizná DPH na vstupu	0
			uplatní si nárok na odpočet	

Zdroj: Dušek (2018, s. 215), vlastní zpracování

Režim přenesení daňové povinnosti je upraven v § 92a až § 92i ZDPH. Režim přenesení daňové povinnosti se od roku 2011 stále rozšiřuje, poslední rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti platné od 1. července 2017 se týká dodání nemovité věci, pokud se uplatňuje daň podle § 56 odst. 5, prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o

nuceném prodeji, dále v případě poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce plátcí, v případě dodání zboží plátcí, poskytované jako záruka při realizaci této záruky, dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a při výkonu tohoto práva nabyvatelem.

Režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje na dodání zlata, včetně zprostředkování jeho prodeje, dodání odpadů (plasty, papír, železo, sklo a další), dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Od limitu 100 000 Kč se jedná o obiloviny, technické plodiny, kovy, mobilní telefony, mikroprocesory, cukrovou řepu. Dále se režim použije na povolenky, elektrickou energii, plyn při dodání obchodníkovi, elektronickou komunikaci.

Důvodem zavedení režimu přenesené daňové povinnosti a jeho rozšiřování je snaha eliminovat daňové úniky na DPH u vybraných komodit a služeb. Bez režimu přenesené daňové povinnosti může nastat tato situace:

Plátce A uskuteční zdanitelné plnění pro plátce B. Povinnost přiznat a odvést daň má plátce A, který DPH neodvede, plátce B si uplatní nárok na odpočet. Výsledek pro Českou republiku je tedy záporný, stát neinkasoval DPH od plátce A, ale musí zaplatit DPH plátcí B.

V případě režimu přenesení daňové povinnosti plátce A poskytne plnění plátcí B bez DPH a plátce B si daň sám spočítá a přizná a následně si uplatní nárok na odpočet. Výsledek pro stát je tedy nula. Příjemce, tedy plátce B, odpovídá za správnou výši daně.

Režim přenesení daňové povinnosti se tedy uplatní pouze mezi plátcí DPH. Při prodeji vybraných služeb nebo zboží koncovým zákazníkům – občanům se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní. Principem režimu je skutečnost, že DPH nepřiznává prodejce, ale odběratel. Prodejce vystaví daňový doklad bez DPH a uvede, že daň a výši daně je povinen přiznat odběratel. Na daňovém dokladu nemusí být uvedena sazba daně, ale musí obsahovat sdělení „daň odvede zákazník“.

Prodejce plnění uvede na řádku č. 25 daňového přiznání. Příjemce plnění uvede toto plnění na řádku č. 10 daňového přiznání, pokud se jedná o plnění, u kterého se uplatní základní sazba daně, nebo na řádku č. 11, pokud se jedná o plnění, u kterého se uplatní snížená sazba daně. Nárok na odpočet daně uvede příjemce plnění na řádku č. 43 nebo na řádku č. 44 daňového přiznání. Plátce rovněž uvede uskutečněné zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti do kontrolního hlášení, do oddílu A1. Plátce uvede údaje za každé jednotlivé zdanitelné plnění. Do řádku kontrolního hlášení uvede DIČ odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a kód předmětu plnění (Kuneš, Vondrák, 2017).

3.2.2 Zajišťovací příkaz

Správce daně může využít zajišťovací příkaz dle § 167 DŘ v případě, že má odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

Správce daně by měl zajišťovací příkaz použít v krajním řešení, například pokud je to nutné pro zamezení daňových úniků, důsledky zajišťovacího příkazu mohou být pro firmy likvidační, viz odůvodnění NSS v případě sporu finanční správy a přerovské firmy FAU:

„zajišťovací příkaz je sice rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, nepředstavuje však standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační“ (Mafra a.s., 2017).

Příkaz je možné použít, pokud je to nezbytné opatření proti daňovým únikům. Nelze však použít v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem, například zástavním právem, bankovní zárukou a další.

V případě přerovské firmy FAU již byly uplatněny ručitelské výzvy dle ZDPH za nesplněnou daňovou povinnost. Správce daně nemůže v takovém případě požadovat zajištění stejné daně ze stejných transakcí také prostřednictvím zajišťovacích příkazů.

V návaznosti na aktuální vývoj soudních sporů ohledně zajišťovacích příkazů a následné zrušení zajišťovacích příkazů soudy z důvodu nedostatečné kvality jejich odůvodnění vydalo GŘ s účinností od 1. listopadu 2017 Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu. Metodický pokyn v zásadě shrnuje aktuální soudní judikaturu týkající se minimálních náležitostí, které by mělo obsahovat odůvodnění každého zajišťovacího příkazu.

V první řadě správce daně zkoumá existenci a výši v budoucnu stanovené daně (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně) a za druhé zkoumá budoucí majetkovou situaci daňového subjektu (odůvodněná obava o budoucí dobytnost daně). Tyto podmínky je nezbytné hodnotit jak jednotlivě, tak celkově. Dle NSS je zajišťovací příkaz rozhodnutím, které musí splňovat přísné podmínky, je vnímáno jako nejzazší prostředek. Podrobnější informace jsou uvedeny v pokynu (Finanční správa, 2017a).

3.2.3 Nespolehlivý plátc

Nespolehlivý plátc je definován v § 106a ZDPH. Institut nespolehlivého plátce byl zaveden s účinností od 1. ledna 2013. Jedná se o plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě DPH. Správce daně může přidělit plátci status nespolehlivého plátce.

Závažná porušení povinností ve správě DPH jsou charakterizována v Informaci GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátc) a souvisejících ustanovení.

Za závažné porušení se pro účely ZDPH považují situace, kdy:

- dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Jedná se o vyměření daně na základě pomůcek nebo doměření daně oproti poslední známe dani, pokud vyměřená nebo doměřená DPH dosáhne částky 500 000 Kč a vyšší,
- plátc prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u nichž existuje odůvodněná obava, že z nich nebude odvedena daň,
- u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši minimálně 500 000 Kč,
- plátc neposkytuje požadovanou součinnost správci daně, tedy nereaguje řádně na výzvu či výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně,
- a další (Finanční správa, 2017b)

Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup informaci, že plátc je nespolehlivým plátcem. V takovém případě ručí za nezaplacenou daň ta osoba, která přijímá zdanitelné plnění od nespolehlivého plátce.

3.2.4 Nespolehlivá osoba

Správce daně zavedl od 1. července 2017 nový institut nespolehlivosti a to nespolehlivou osobu. Cílem je zabránit tomu, aby nespolehlivý plátc při zrušení své registrace mohl začít znovu vystupovat jako regulární plátc DPH. Nespolehlivý plátc daně, který zruší svou registraci k DPH se automaticky stává nespolehlivou osobou. Za nespolehlivou osobu lze označit OPD, která není plátcem a osoby nepovinné k dani. Jedná se pouze o osoby, které porušily povinnosti vztahující se ke správě DPH. Institut nespolehlivé osoby se tedy nevztahuje na porušení povinností vztahujících se ke správě jiných daní.

Institut nespolehlivé osoby se nevztahuje na osoby, které se dopustily neúmyslného pochybení, nestihly svá pochybení včas napravit, ale jinak plní své povinnosti řádně.

Vznik statusu nespolehlivé osoby je řešen v Informaci GFŘ aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle ZDPH. Nespolehlivou osobou se stává jakákoliv fyzická či právnická osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se ke správě DPH, a tímto porušením ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH.

Status nespolehlivé osoby je přidělen ze zákona nebo na základě rozhodnutí správce daně. Ze zákona je status nespolehlivé osoby přidělen při zrušení registrace k DPH nespolehlivému plátcí, v rámci skupiny se stávají všichni členové skupiny nespolehlivou osobou, pokud se stane jeden člen skupiny nespolehlivou osobou.

Vznik nespolehlivé osoby rozhodnutím správce daně je vztažen na závažné porušení povinností vztahující se ke správě DPH. Například identifikovaná osoba, která opakovaně poruší povinnosti plynoucí ze ZDPH, například ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě identifikovaná osoba nepřizná v tuzemsku daň při pořízení zboží z jiného členského státu které je předmětem daně v tuzemsku a další. OPD vystaví fiktivní daňový doklad za plnění, které fakticky nenastalo a hlavním účelem vystavení takového dokladu je zkrácení DPH. OPD byla pravomocně odsouzena za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby na DPH dle § 240 trestního zákoníku, případně za zkrácování údajů o stavu hospodaření a jmění ve vztahu k povinnostem na DPH dle § 254 trestního zákoníku a další (Finanční správa, 2017c).

3.2.5 Kontrolní hlášení

Dalším opatřením v boji proti daňovým únikům zavedl správce daně s účinností od 1. ledna 2016 institut kontrolního hlášení. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání, plátce je stále povinen podat daňové přiznání k DPH. Vzor kontrolního hlášení je zobrazen v Příloze č. 3.

Kontrolní hlášení je zaváděno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k únikům na DPH nedocházelo (Finanční správa, 2015).

Princip kontrolního hlášení vychází z toho, že plátcí vykazují v dané struktuře údaje o zásadních plněních, tyto správce daně navzájem porovnání a spojuje formou „párování“ údajů z jednotlivých kontrolních hlášení. V okamžiku vyměřování daňových přiznání tak správce daně disponuje údaji, který by získával převážně následnou kontrolní činností u jednotlivých plátců daně, přičemž se může stát, že v době realizace kontrolní činnosti jsou již některé články spojení nesoučinné (tzv. mizející obchodník) a finanční prostředky jsou odčerpány mimo pravomoc správce daně (Ledvinková, 2016).

Povinnost podat kontrolní hlášení je upravena v § 101c ZDPH. Od 1. ledna 2018 je okru údajů, které musí plátce uvádět do kontrolního hlášení stanoven zákonem. Nikoliv metodikou finanční správy, jak tomu bylo v letech 2016 a 2017. Tento postup považoval Ústavní soud za protiústavní (Běhounek, 2018).

Kontrolní hlášení je povinen podat plátce, který:

- uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku,
- přijal úplatu (zálohu) přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku,
- přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku,
- poskytl úplatu (zálohu) přede dnem uskutečnění přijetí zdanitelného plnění v tuzemsku,
- měl zvláštní režim pro investiční zlato (§ 101c ZDPH).

Kontrolní hlášení nepodává plátce, který uskutečnil jen osvobozená plnění, plátce, který za daný kalendářní měsíc neuskutečnil žádné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku.

Podmínky pro podání kontrolního hlášení se posuzují samostatně za každý měsíc zvlášť.

Plátce, který je právnickou osobou podává kontrolní hlášení za daný kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. V případě, kdy je plátce fyzickou osobou, podávání kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy měsíčně nebo čtvrtletně.

Před uplynutím lhůty pro podání kontrolního hlášení může plátce nahradit kontrolní hlášení, které již podal, opravným kontrolním hlášením. Po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení je povinen podat následné kontrolní hlášení do pěti pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů.

Podat kontrolní hlášení lze pouze elektronicky a povinné náležitosti kontrolního hlášení jsou upraveny v § 101d ZDPH. Vyplnění kontrolního hlášení na konkrétních vybraných případech bude podrobně vysvětleno v Kapitole 4.

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě nebo vůbec, uplatní vůči němu správce daně postup dle § 101h. Plátce obdrží ze strany správce daně pokutu ve výši 1 000 Kč, pokud kontrolní hlášení po uplynutí lhůty pro podání podá sám od sebe, aniž by ho správce daně k tomu vyzval. Pokutu ve výši 10 000 Kč obdrží plátce v případě, že kontrolní hlášení podá v náhradní lhůtě na výzvu správce daně. Pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení dostane pokutu ve výši 30 000 Kč. Pokutu ve výši 50 000 Kč obdrží plátce daně, pokud nepodá kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě. V případě, že plátce závažně ztěžuje nebo maří správu daně v souvislosti s kontrolním hlášením, obdrží pokutu do 500 000 Kč.

Plátce DPH má možnost využít pokynu GFŘ, konkrétně se jedná o pokyn D-29, a požádat správce daně o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Cílem pokynu GFŘ D-29 je zabezpečit jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení a vymezit skutečnosti, které lze považovat za oprávněné pro prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

Žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč. V pokynu D-29 jsou vymezeny ospravedlnitelné důvody pro prominutí pokuty. Jedná se o zdravotní stav a živelní pohromu. Za živelní pohromu se považuje nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseizmické účinky zemětřesení. Podrobnější informace jsou uvedeny v pokynu D-29 (Finanční správa, 2018a).

Kontrolní hlášení se člení na 3 části, část A slouží pro plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň, a plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Oddíl B slouží pro přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Poslední oddíl C slouží pro orientační kontrolu souhrnu dat uvedených v kontrolním hlášení s daty uvedenými v daňovém přiznání.

Každé zdanitelné plnění se posuzuje samostatně, tedy samostatně záloha a finální doúčtování, podrobněji viz Kapitola 4.

3.2.6 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení poskytuje správci daně informace o plněních poskytnutých jiným podnikatelským subjektům z členských států EU. Souhrnné hlášení je povinen podat dle § 102 ZDPH plátce, který:

- dodal zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- přemístil obchodní majetek do jiného členského státu,
- dodal zboží jako prostřední osoba formou třístranného obchodu,
- poskytl služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 (mimo osvobozených), osobě z EU pokud je povinen přiznat daň příjemce (§ 102 ZDPH)

Identifikovaná osoba má povinnost podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 (mimo osvobozených) osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce (§ 102 ZDPH).

Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky a to za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Pokud plátce poskytuje pouze služby s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 ZDPH, podává souhrnné hlášení společně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro daňové přiznání.

Smyslem souhrnných hlášení je oznamovat správcům daně plnění, u nichž dochází k přesunu daňových povinností z dodavatele na pořizovatele plnění nebo z poskytovatele na příjemce. Plnění, u kterých k přesunu daňové povinnosti nedochází, se neuvádějí v souhrnném hlášení. Také dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které jsou dodávány zahraničním osobám, se do souhrnného hlášení neuvádí (Galočík, 2018).

Daň z dodání zboží či služby musí zdanit tedy příjemce v jiném členském státě. Souhrnné hlášení slouží jako kontrola pro správce daně, že příjemce přizná a zdaní přijaté plnění.

3.2.7 Elektronická evidence tržeb

Původním záměrem státní správy bylo navázat evidenci tržeb na systém evidence DPH. Nakonec bylo od záměru upuštěno, vzhledem ke komplikovanosti takové společné kontroly obou systémů.

Elektronická evidenci tržeb je upravena v zákoně č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Povinnost evidovat elektronicky všechny tržby se vztahuje na poplatníky daně z příjmů

fyzických a právnických osob. Plátce daně odesílá rovněž údaje o základu daně a sazbě DPH. Cílem zavedení elektronické evidence tržeb je podle Ministerstva financí snaha zabránit daňovým únikům.

Elektronická evidence tržeb (dále jen EET) se týká podnikajících fyzických osob a právnických osob s podnikatelskou činností. Povinnost evidovat tržby se vztahuje na tržby pocházející z podnikatelské činnosti a zároveň jsou uhrazeny v hotovosti, šekem, směnkou nebo jinými obdobnými způsoby, například stravenkou. Na základě rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2017, konkrétně se jedná o sp. zn. Pl. ÚS 26/16, se povinnost evidovat tržby od 1. března 2018 netýká plateb kartou, a to jak na platby kartou prostřednictvím platební brány, tak na platby kartou platebním terminálem. Rovněž platby převodem z účtu na účet, inkasem, formou barteru nebo různých zápočtů pohledávek nesplňují požadavky pro evidenci tržeb a nejsou tedy v EET uváděny.

OPD se do EET zapojují postupně, v 1. fázi se zapojili OPD poskytující ubytovací a stravovací služby a to od 1. prosince 2016, ve 2. fázi se zapojil maloobchod a velkoobchod a to od 1. března 2017. Poslední dvě fáze, tedy 3. fáze a 4. fáze se měly zapojit do EET od 1. března 2018 a 1. června 2018. Jedná se o ostatní činnosti, jako například svobodná povolání, doprava, zemědělství a v poslední fázi se měla zapojit vybraná řemesla a výrobní činnost. Ústavní soud však zrušil svým rozhodnutím, viz výše, povinnost evidovat tržby zařazené původně do 3. a 4. fáze EET. V současné době se připravuje novela zákona o EET, v níž bude upravena problematika evidence tržeb vztahujících se k těmto zatím vyloučeným činnostem (FINANČNÍ SPRÁVA, 2018b).

3.2.8 Ručení za nezaplacenou daň

Dalším způsobem jak zabránit daňovým únikům je ručení příjemce zdanitelného plnění, které je upraveno v § 109 ZDPH. Institut ručení za nezaplacenou daň byl zaveden s účinností od 1. dubna 2011 v ZDPH. Zakotvení ručení do oblasti správy DPH má oporu a vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn. V souladu s tímto ustanovením směrnice je i cílem zavedení předmětného institutu do českého ZDPH podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.

S účinností od 1. července 2017 je ručení za nezaplacenou DPH rozšířeno i o případy, kdy k úhradě za zdanitelné plnění dojde prostřednictvím virtuálních měn.

Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od jiného plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění v okamžiku, kdy věděl, měl vědět nebo mohl vědět, že daň na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená. Plátce ručí také v případě, že daň

uvedená na daňovém dokladu je bez ekonomického opodstatnění zjevně odlišná od obvyklé ceny za toto plnění a další (§ 109 ZDPH).

3.2.9 Daňové přiznání

Plátce je povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Zdaňovací období je v případě kalendářní měsíc s možností změnit zdaňovací období na kalendářní čtvrtletí dle ustanovení § 99a ZDPH.

Plátce je povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla za zdaňovací období daňová povinnost. Je povinen podat daňové přiznání elektronicky.

Daňové přiznání má povinnost podat plátce, identifikovaná osoba, osoba, která není plátcem a vznikla jí povinnost přiznat daň, kterou uvedla na vystaveném dokladu a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém doklad vystavila. Povinnost se vztahuje také na osobu, která není plátce a vznikla jí povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plátcem deklarováno osvobozené dodání zboží do jiného členského státu (§ 101 ZDPH).

Vzor daňového přiznání je uveden v Příloze č. 2.

4 Aplikace vybraných daňových opatření v praxi

Tato část diplomové práce je zaměřena na praktickou aplikaci opatření proti daňovým únikům, uvedených v předchozích kapitolách, na konkrétních příkladech. V rámci diplomové jsou uvedeny vybrané, nejvýznamnější reálné případy, se kterými se OPD v rámci své ekonomické činnosti setkává.

Rovněž jsou zde analyzovány reálné odhalené daňové úniky na DPH za poslední období. Účelem této kapitoly je sloužit jako návod pro OPD v rámci správného plnění jejich povinností vůči správci daně a ostatním OPD na základě ZDPH.

4.1 Plnění, u kterých nevzniká české OPD povinnost z hlediska DPH

Pro upřesnění je zde uvedeno několik případů, kdy OPD nevzniká povinnost registrovat se jako plátce či identifikovaná osoba.

Vzorový příklad č.1

Pan Novák, OPD, se sídlem v Ostravě, neplátce DPH, pořídí zboží z Rakouska za 200 000 Kč, v přepočtu dle aktuálního kurzu ČNB, dále pořídí z Německa nový osobní automobil v hodnotě 600 000 Kč. Pan Novák nemá povinnost, z titulu pořízení zboží z jiného členského státu, registrovat se jako identifikovaná osoba, do hodnoty 326 000 Kč se nezapočítává hodnota pořízeného nového osobního automobilu, viz podkapitola 2.3 Předmět daně. Pan Novák musí sledovat, zda celková hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu za příslušný a bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřekročí hodnotu 326 000 Kč. Ale povinnost z titulu DPH panu Novákovi vznikne a to z titulu pořízení nového osobního automobilu dle § 19 odst. 6 ZDPH. Zároveň mu vznikne povinnost se registrovat jako identifikovaná osoba z titulu pořízení nového osobního automobilu. V ZDPH není stanovena minimální hodnota vozidla, stane se identifikovanou osobou bez ohledu na hodnotu vozidla. Pan Novák předloží daňové přiznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení. Pořízení nového dopravního prostředku uvede v daňovém přiznání na řádku č. 9, pokud pořídí nový dopravní prostředek od osoby, která není registrovaná k dani v Německu. V případě pořízení nového dopravního prostředku od osoby registrované k dani v Německu, by uvedl do řádku č. 3 v daňovém přiznání. Na základě tohoto daňového přiznání vyměří částku daně, kterou je povinen zaplatit místně příslušnému správci daně do 25 dnů.

Po zaplacení daně je daňová povinnost pana Nováka vyřízena. Pokud pan Novák nepřizná pořízení nového dopravního prostředku, dopouští se podvodu na DPH. Správce daně podvod snadno odhalí, pan Novák bude jistě potřebovat zaregistrovat automobil v České

republike a podle Zákona o silničním provozu č. 361/2000 Sb. musí k žádosti o registraci předložit potvrzení o zaplacení DPH při pořízení.

V případě, že pan Novák pořídí nový osobní automobil v České republice, tedy tuzemsku, od autosalonu, který je plátcem DPH, a po 20 dnech se rozhodne prodat automobil německému občanovi, má nárok na odpočet DPH, kterou zaplatil v ceně automobilu a to přesto, že se jedná o neplátce DPH. Povinnost přiznat DPH vznikne německému občanovi.

Pan Novák předloží daňové přiznání do 10 dnů, předloží hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu a rovněž předloží kopii daňového dokladu.

Vzorový příklad č.2

Slovenská firma poskytne stavební práce tuzemskému občanovi na nemovitosti nacházející se v České republice. Občan je osobou nepovinnou k dani, nevzniká mu tedy žádná povinnost z hlediska DPH. Místo plnění je v České republice, tam, kde se nemovitost nachází, slovenská firma se tedy stává plátcem DPH a musí uplatit za své služby tuzemskou DPH. Občan tedy uhradí v ceně služby českou DPH.

4.2 Místo plnění

V rámci obchodování mezi členskými státy a třetími zeměmi je velmi důležité správné stanovení místa plnění, viz podkapitola 2.3 Předmět daně. ZDPH rozlišuje stanovení místa plnění při dodání zboží, při zasílání zboží, při poskytnutí služby, při poskytnutí nájmu dopravního prostředku, při pořízení zboží z jiného členského státu, při dovozu zboží, při dodání zboží a další. V následující kapitole je na praktických příkladech vysvětleno místo plnění a s tím související povinnosti OPD z hlediska ZDPH a to včetně opatření k zamezení daňových úniků.

4.2.1 Místo plnění při dodání zboží

Místo plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje (§ 7 odst. 1 ZDPH).

Právní úprava tohoto ustanovení nerozlišuje kupujícího na plátce, osobu, která není plátcem daně, osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo osobu ze třetí země. Místem plnění, je-li dodávajícím plátcem daně v tuzemsku, je místo, kde je zboží dodáváno, tedy tuzemsko. Plátcem je tak povinen uplatnit daň na výstupu vůči všem osobám, kterým zboží dodává (Galočík, 2018).

Vzorový příklad č.3

Supermarket Makro prodává zboží rakouskému podnikateli (OPD). Kupující vyžaduje po prodávajícím daňový doklad a sdělí mu svoje DIČ, z kterého je zřejmé, že je registrován k DPH v Rakousku. Proávajícím je však uplatněna daň na výstupu, protože posoudí dodání zboží, u kterého nezajišťuje přepravu a nemá žádné důkazní prostředky, kterými by přepravu správci daně doložil, jako dodání zboží bez přepravy. Uplatní tedy daň na výstupu i vůči osobě registrované k DPH v jiném členském státě, protože registrace k DPH v jiném členském státě nestačí pro uplatnění systému reverse charge a tím k osvobození při dodání zboží (Galočík, 2018). Plátce uvede zdanitelné plnění na řádku č. 1 nebo 2 podle příslušné výše sazby.

Místo plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná s výjimkou reverse charge dle § 64 ZDPH. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží dle § 23 ZDPH. V případě dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo kde je smontováno (§ 7 odst. 2 a odst. 3 ZDPH).

V případě dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem zboží nebo zmocněnou třetí osobou, je toto dodání zboží osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně v případě, že pro pořizovatele zboží je předmětem daně (§ 64 odst. 1 ZDPH).

Plátce, který uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu, by měl zkontrolovat platnost DIČ svého zákazníka.

Pro ověření platnosti DIČ může plátce využít internetové stránky Evropské komise a to prostřednictvím systému VIES nebo prostřednictvím příslušného útvaru GFŘ telefonicky, emailem či písemně.

Plátce musí rovněž sledovat limit pro vznik zpravodajské jednotky a s tím související povinnost sestavovat výkaz Intrastat. Povinnost vykazovat data v Intrastatu má fyzická či právnická osoba, která splní dvě podmínky, a to:

- je plátcem DPH,
- překročí tzv. asimilační práh.

Asimilační práh je součet fakturovaných částek za zboží do a ze zahraničí za kalendářní rok. V současné době je stanoven asimilační práh ve výši 8 000 000 Kč a to shodně pro příjem i odeslání zboží. Do této hodnoty se zahrnuje i hodnota přijatého nebo odeslaného zboží pro neplátce DPH. Sběrem Intrastatu a následnou kontrolou je pověřena Celní správa.

Plátce vykáže osvobozené dodání zboží s nárokem na odpočet daně v daňovém přiznání na řádku č. 20 a vzniká mu povinnost podat souhrnné hlášení, viz podkapitola 3.2.6 Souhrnné hlášení.

Do souhrnného hlášení plátce daně uvádí souhrnné informace o jím uskutečněných od DPH osvobozených dodáních zboží do jiného členského státu a od 1. ledna 2010 také o poskytnutí služeb do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, u nichž se stanoví místo plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH, pokud je z těchto služeb povinen přiznat a zaplatit daň jejich příjemce. V souhrnném hlášení uvede dodání zboží, ke stejnému dni, kdy vzniká povinnost přiznat daň, s kódem 0.

Souhrnné hlášení rozlišuje další tři kódy a to:

- kód 1 při přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu dle § 13 odst. 6 ZDPH,
- kód 2 při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu dle § 17 ZDPH, tento kód vyplňuje pouze prostřední osoba,
- kód 3 při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státu dle § 9 odst. 1 ZDPH, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Povinnost podat kontrolní hlášení se plátce při dodání zboží dle § 64 netýká, viz podkapitola 3.2.5 Kontrolní hlášení.

4.2.2 Místo plnění při zasílání zboží

Místem plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy (§ 8 odst. 1 ZDPH). Za místo plnění se tedy považuje místo v jiném členském státě. Jedná se o případy, kdy plátce DPH, který zboží zasílá do odlišného členského státu, překročil limit pro zasílání zboží stanovený členskými státy, do kterého je zboží dodáno a nemůže uplatnit tuzemskou daň na výstupu, přestože osoba, které je zboží zasláno, není registrovanou k dani, ale je OPD nebo je osobou nepovinnou k dani. Je tedy nutné uplatnit daň členského státu, do kterého zboží bylo dodáno. Pořizovatel zboží je sice OPD, ale

neregistrovanou k dani nebo osobou nepovinnou k dani a nemůže splnit povinnost přiznat daň. Dodavatel zboží se musí registrovat k DPH v jiném členském státě.

Vzorový příklad č. 4

Plátce zasílá zboží do Rakouska státnímu zdravotnímu zařízení, jedná se o osobu nepovinnou k dani v Rakousku. Limit pro zasílání zboží do Rakouska překročil plátce daně po 6 měsících v kalendářním roce. Místo plnění je z důvodu překročení limitu dle § 8 odst. 1 stanoveno v Rakousku. Plátce je povinen registrovat se k DPH v Rakousku. Plátce uvede toto plnění na řádku č. 24 v českém daňovém přiznání. Do kontrolního hlášení toto plnění neuvádí, viz podkapitola 3.2.5 Kontrolní hlášení.

Naopak místem plnění při zasílání zboží z jiného členského státu do České republiky je místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud:

- zasílané zboží není předmětem spotřební daně a,
- celková hodnota zboží, které OPD zaslala do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 1 140 000 Kč, je-li zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo částku stanovenou jiným členským státem, je-li zboží naopak odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu (§ 8 odst. 2 ZDPH).

Limity jednotlivých zemí pro zasílání zboží jsou uvedeny v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Limity pro zasílání zboží

Limit	Státy EU
35 000 EUR	Rakousko, Belgie, Kypr, Estonsko, Finsko, Řecko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Lotyšsko, Malta, Portugalsko, Slovinsko, Slovensko, Španělsko
100 000 EUR	Francie, Německo, Lucembursko, Nizozemí
70 000 BGN	Bulharsko
270 000 HRK	Chorvatsko
280 000 DKK	Dánsko
125 000 LTL	Litva
160 000 PLN	Polsko
118 000 RON	Rumunsko
320 000 SEK	Švédsko
70 000 GBP	Velká Británie
1 1140 000 CZK	Česká republika

Zdroj: Kuneš, Vondrák (2017), vlastní zpracování

Vzorový příklad č. 5

Plátce dodává zboží z tuzemska na Slovensko slovenským občanům. Limit pro zasílání zboží je na Slovensku stanoven částkou 35 000 EUR. Plátce v kalendářním roce kontroluje součet jednotlivých dodávek a zatím nepřekročil stanovenou částku. Proto uplatní u dodávek české DPH a uvede dané plnění v řádku č. 1 nebo 2 v daňovém přiznání a současně kontrolním hlášením v oddílu A.4 nebo A.5.

4.2.3 Místo plnění při poskytnutí služby

Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby upravuje § 9 ZDPH. Při poskytování služeb je nutno rozlišovat komu je služba poskytnuta, zda OPD či osobně nepovinné k dani.

Místem plnění při poskytnutí služby OPD je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však služba poskytnuta provozovně OPD, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za tuto provozovnu se považuje organizační složka této OPD, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje (§ 9 odst. 1 ZDPH).

Vzorový příklad č. 6

Plátce poskytuje poradenskou službu pro slovenského podnikatele (OPD), místo plnění je tedy dle § 9 odst. 1 v místě sídla příjemce služby – na Slovensku. Plátce poskytne službu bez české DPH. Povinnost přiznat DPH má příjemce služby. Plátce uvede plnění v řádku č. 21 v daňovém přiznání a současně s kódem 3 uvede toto plnění i do souhrnného hlášení, pokud mu slovenský podnikatel sdělí své DIČ. Pokud plátce neobdrží DIČ od slovenského podnikatele včas, je možno řešit situaci tak, že plátce uvede plnění do řádku č. 26 daňového přiznání a v momentě obdržení DIČ, bude-li to až v následujícím zdaňovacím období, uvede službu jak na řádek č. 21, tak do souhrnného hlášení a současně s mínusem na řádek č. 26. Tak nebude problém s nesouladem mezi daňovým přiznáním a neuvedením do souhrnného hlášení, pokud není známo DIČ odběratele (Kuneš, Vondrák, 2017).

V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo plnění v místě, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však služba poskytnuta prostřednictvím provozovny OPD nacházející se v jiném místě, než sídlo OPD, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna (§ 9 odst. 2 ZDPH).

Vzorový příklad č. 7

Plátce, právník, zastupuje občana Slovenské republiky u rozvodového řízení na Slovensku. Místo plnění je v tuzemsku a plátce uplatní u této služby českou DPH a uvede dané plnění na řádku č. 1 v daňovém přiznání a v kontrolním hlášení do části A.5.

4.2.4 Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci

Při poskytování služeb vztahujících se k nemovité věci nelze postupovat dle § 9 ZDPH, ale postupuje se podle § 10 ZDPH. Jedná se o taxativně vymezené služby, u kterých je místo plnění stanoveno jinak, než podle sídla osoby, pro kterou je služba poskytována. Jedná se o škálu služeb, které jsou považovány za běžné „řemeslné“ služby, ale také o vyjmenované služby, jako je odhad nemovitosti, stavební dozor, služby realitních kanceláří, služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, projekční služby nemovitých věcí prováděné architekty a služby ubytovací. Tyto vyjmenované služby nejsou z jiného pohledu považovány za služby spojené s nemovitou věcí, ale pro stanovení místa plnění za ně jsou považovány (Galočík, 2018).

Místem plnění je tedy místo, kde se nemovitost nachází.

Vzorový příklad č. 8

Plátce DPH zpracovává pro slovenského plátce DPH projektovou dokumentaci na přestavbu nemovitosti na Slovensku. Místem plnění při poskytované projekční službě je Slovensko, tedy místo, kde se nemovitost nachází. Plátce bude fakturovat slovenskému plátcovi bez české DPH, protože dojde k přesunu povinnosti přiznat daň na slovenského plátce, který daň na Slovensku přizná. Plátce uvede plnění na řádku č. 26 v daňovém přiznání.

V rámci diplomové práce není z důvodu rozsahu možné specifikovat všechna místa plnění u vybraných služeb a zboží. Podrobněji je místo plnění upraveno v § 7 až v § 12 ZDPH. Cílem diplomové práce je přiblížení povinností vyplývajících pro OPD ze ZDPH a upozornění na nesplnění jejich povinností, které zapříčiní úniky na DPH, případně na vědomé daňové úniky OPD.

4.2.5 Vývoz zboží

Vývozem zboží se rozumí výstup zboží z území EU na území třetí země, jestliže bylo zboží propuštěno do celního režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku nebo vnějšího tranzitu, nebo bylo zpětně vyvezeno (§ 66 odst. 1 ZDPH).

Vývoz zboží je osvobozen od DPH, pokud je zboží do třetí země dodáno plátcem a je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo

ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití (§ 66 odst. 2 ZDPH).

Plátce DPH musí prokázat výstupu zboží z území EU. ZDPH ukládá plátcům prokázat výstup zboží rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, nebo jinými důkazními prostředky v případě ústního celního prohlášení pro vývoz zboží (§ 66 odst. 4 ZDPH).

Za zmínku stojí změna v uplatňování DPH u služeb souvisejících s vývozem a dovozem aplikované od 1. března 2018. *„Přepravci si musí dát pozor, aby uplatnili osvobození od DPH pouze v případech, kdy přepravní služba přímo souvisí s vývozem (pokud je poskytnuta např. spediční firmě, tak je nutno tuto službu od 1. března 2018 zatížit daní na výstupu). Spediční firmy si musí dát pro změnu pozor, aby jim přepravce neúčtoval např. přepravu související s dovozem s daní v případech, kdy nadále platí osvobození (spediční firma by si nemohla uplatnit odpočet této nezákonně uplatněné daně). Protože se jedná o situaci poměrně složitou, tak ji Informace GFŘ o uplatňování ZDPH u služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží ze dne 2. ledna 2018 dále přibližuje“*, jak tvrdí Běhounek Pavel Ing, daňový poradce č.601 (Běhounek, 2018).

Služby včetně přepravy a vedlejších plnění jsou podle článku 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES, o společném systému DPH, osvobozeny od daně, jsou-li tyto služby přímo vázány na vývoz. Český ZDPH toto osvobození upravuje v § 69 odst. 1.

Při vývozu zboží je osvobozeno od daně poskytnutí

- přepravy zboží,
- služby přímo vázané na vývoz zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (§ 69 odst. 1).

„Ačkoli český zákon o DPH u přepravy zboží při vývozu neobsahuje podmínku přímé souvislosti, tak je od 1. března 2018 tato podmínka finanční správou vyžadována. Od 1. března 2018 možné u služeb vázaných na vývoz zboží uplatnit osvobození v případě, kdy je služba poskytnuta přímo vývozci nebo příjemci zboží a nikoli např. spedici, která objednala přepravu zboží“, jak tvrdí Běhounek Pavel Ing, daňový poradce č.601 (Běhounek, 2018).

Vzorový příklad č. 9

Tuzemský vývozce zboží si objedná zajištění přepravy zboží z České republiky na Ukrajinu u tuzemského přepravce, plátce DPH. V tomto případě je přeprava zboží související s jeho vývozem z EU poskytnuta přímo vývozci a je nadále (i po 1. březnu 2018) osvobozena od daně dle § 69 odst. 1 ZDPH. Přepravce uvede hodnotu služby do daňového přiznání na řádek č. 26. Jedná se o osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně (Běhounek, 2018).

Vzorový příklad č. 10

Tuzemský vývozce zboží si objedná zajištění přepravy zboží z České republiky na Ukrajinu včetně zajištění celních formalit u české spediční firmy a ta svým jménem objedná přepravu zboží u českého přepravce, plátce DPH. V tomto případě není přeprava zboží související s jeho vývozem z Evropské unie poskytnuta přímo vývozci, ale spediční firmě. Tuzemský přepravce tedy musí od 1. března 2018 účtovat spediční firmě přepravu zboží s DPH. Spediční firma má nárok na odpočet daně. Nemá vliv, zda spediční firma zabezpečuje přepravu zboží pro vývozce na základě zasílatelské smlouvy, tedy na účet vývozce, nebo na základě smlouvy o přepravě věci, tedy na svůj účet. Spediční firma účtuje tuzemskému vývozci své služby včetně přepravy zboží jako plnění osvobozené od DPH dle § 69 odst. 1 ZDPH (Běhounek, 2018).

4.2.6 Dovoz zboží

Dovozem zboží se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropské unie. Za dovoz zboží se považuje také vstup zboží na území Evropské unie z území hory Athos, Kanárských ostrovů, Aland, Normanské ostrovy a další, viz § 3 odst. 2 ZDPH. Avšak ne vždy při vstupu zboží z třetí země na území Evropské unie dochází k daňové povinnosti při dovozu zboží, která je stanovena v § 23 ZDPH. Zboží se tak nachází na území Evropské unie, je dovezeno, ovšem v členském státě, kam zboží vstoupilo, nemusí vzniknout povinnost přiznat daň. Takže pokud by bylo zboží na území jiného členského státu například zcizeno, čili odňato celnímu dohledu, bylo by postupováno při vymáhání cla a daně jako v případě vzniku povinnosti přiznat daň v členském státě, ve kterém došlo ke zcizení (Galočík, 2018).

S dovozem souvisí také přeprava a další služby vázané na dovoz. *„Poskytnutí služeb vztahujících se k dovozu zboží je osvobozeno od daně podle článku 144 směrnice, a to za podmínky, že **hodnota těchto služeb je zahrnuta do základu daně při dovozu** v souladu s čl. 86 odst. 1 písm. b) směrnice – podle tohoto ustanovení základ daně při dovozu zboží zahrnuje vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, vzniklé až do dosažení prvního místa určení zboží na území členského státu dovozu, jakož i vedlejší výdaje vyplývající z přepravy na další místo určení ve Společenství, pokud je toto místo v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění známo“*, jak tvrdí Běhounek Pavel Ing, daňový poradce č.601 (Běhounek, 2018).

ZDPH osvobození při dovozu upravuje v § 69 odst. 2. Při dovozu zboží je osvobozeno od daně poskytnutí:

- přepravy zboží,

- služby přímo vázané na dovoz zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (§ 69 odst. 2 ZDPH).

„Ačkoli český zákon o DPH neobsahuje u přepravy zboží podmínku zahrnutí hodnoty do základu daně při dovozu zboží, musí být i u přepravy tato podmínka být splněna. Podmínka zahrnutí do základu daně při dovozu zboží neznamená, že by přepravce resp. poskytovatel dalších služeb souvisejících s dovozem musel prokazovat, že dovozce hodnotu služby skutečně zahrnul do základu daně při dovozu – poskytovatel služby musí být schopen prokázat, že dovozce měl hodnotu služby do základu daně zahrnout“, jak tvrdí Běhounek Pavel Ing, daňový poradce č.601 (Běhounek, 2018).

V předchozích podkapitolách byla nastíněna základní problematika při dodání či pořízení zboží a poskytování služeb, které musí OPD dodržovat v souladu se ZDPH a následující část je zaměřena na reálné daňové úniky, kdy plátcí záměrně porušovali své povinnosti.

4.3 Reálné úniky na DPH

V následující části diplomové práce jsou analyzovány reálné daňové úniky za poslední dva roky. Rovněž je blíže přiblížen orgán, který má za úkol odhalit daňové úniky, a to Daňová Kobra.

4.3.1 Daňová Kobra

Daňová Kobra je tvořena Policií České republiky, celní správou a finanční správou. Je to společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti DPH a spotřební daně. Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená spolupráce jednotlivých složek umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a potrestání pachatelů. Daňová Kobra již od svého vzniku zachránila 8,9 miliard korun (Daňová Kobra, 2018).

4.4 Případy odhalení karuselových podvodů díky KH

Finanční správa zveřejnila dne 13. června 2017 případy reálných karuselových podvodů, které odhalila díky kontrolnímu hlášení. Jedná se o 7 typů podvodů s krycím názvem Roztok, Cesta, Šroubek, Brusle, Elegán, Mor a Freedom.

Daňové úniky se u těchto případů týkají pronájmu pracovní síly a poskytované služby (úklidové služby, třídění odpadu, pomocné stavební práce), dále dodání elektroniky a elektrotechniky a rovněž dodání spojovacího materiálu a případ s fiktivní dodávkou s cílem pouze vykazovat plnění v daňovém přiznání a inkasovat nadměrný odpočet.

4.4.1 Roztok

Předmětem plnění bylo poskytování služeb pronájem pracovní síly a další služby, například úklidové služby, třídění odpadu, pomocné stavební práce. Do vytvořeného řetězce byli začleněni plátcí DPH, kteří neplnili svou povinnost při správě daní, a to tak, že nepodávali daňová přiznání a kontrolní hlášení. Rovněž správce daně detekoval obchodní korporace, které vykazovaly v kontrolním hlášení nákupy služeb od těchto nekontaktních plátců DPH a dále tato plnění přeprodávaly dalším obchodním korporacím. Správce daně odhalil fiktivní plnění mezi vybranými obchodními korporacemi, důvodem těchto plnění bylo optimalizovat daňovou povinnost u vybraných korporací. Došlo u nich k výraznému snížení daňové povinnosti. Nkontaktní plátcí DPH vykazovali provádění rozsáhlých služeb, aniž by měli zaměstnance. Správce daně rovněž prověřoval způsob úhrady za poskytnuté služby. Správce daně prostřednictvím zajišťovacích příkazů zadržel část přeposílaných finančních prostředků a tím eliminoval krácení daně některými účastníky řetězce, ti byli však okamžitě organizátory podvodu nahrazeni (Finanční správa, 2017d).

Velikost podvodu na DPH dosahuje obrovské částky, rovněž počet subjektů je velký a není tedy pro správce daně jednoduché odhalit karuselové podvody. Nicméně díky kontrolnímu hlášení a neplnění daňových povinností jednotlivých členů má správce daně vodítko a začne své podezření prověřovat.

Plátce DPH by si měl prověřit své obchodní partnery, zkontrolovat čísla účtů, plátce má povinnost zveřejnit čísla účtů, která používá k obchodování, zda se nejedná o nespolehlivého plátce či nespolehlivou osobu. Plátce mnohdy netuší, že se stal účastníkem karuselového podvodu.

Shrnutí základních informací je zobrazeno v Tab. 4.2.

Tab. 4.2 Základní informace Roztok

Základní informace ke schématu		
Název	ROZTOK	Poznámka
Období schématu	9/2016	
Zkrácená daň ve schématu	2.888.233,- Kč	
Období	8, 9, 10/2016	
Komodita/služba	pronájem pracovní síly	
Zapojené DS	36	
Počet kontrol, POP	24	
Doměřená daň	30.100.000,- Kč	Včetně předpokládané výše doměření daně.
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	13	V částce 6.266.615,- Kč, skutečně vybráno 3.500.000,- Kč.
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	11	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	0	

Zdroj: Finanční správa (2017)

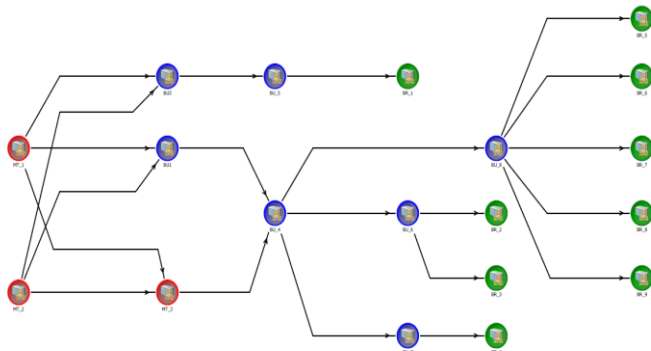
Správce daně vydal 13 zajišťovacích příkazů na celkovou částku 6 266 615 Kč, provedl 24 daňových kontrol a odhalil celkem 36 zapojených daňových subjektů do podvodu. Odhalený daňový podvod Roztok rozšířil počet nespolehlivých plátců o 11 osob.

4.4.2 Cesta

Předmětem plnění v rámci tohoto podvodu bylo agenturní zaměstnávání, úklidové služby i prodej textilu. Správce daně v rámci šetření zjistil neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH. Do řetězce byli začleněni 3 plátcí, kteří neplnili své povinnosti, konkrétně nepodávali daňové přiznání ani kontrolní hlášení. Během šetření správce daně zjistil, že z 9 podezřelých plátců se 2 nepodílejí na krácení daně, tedy nenakupují plnění zasažená podvodem. V tomto případě se správci daně formou zajišťovacích příkazů podařilo správci zadržet celou požadovanou částku. Správce daně vydal u třech daňových subjektů 6 zajišťovacích příkazů na celkovou částku 8 202 519 Kč, na základě kterých byla zadržena celá částka. (Finanční správa, 2017d).

V Obr. 4.1 je zobrazeno schéma karuselového podvodu.

Obr. 4.1 Cesta



Zdroj: Finanční správa, 2017

Tab. 4.3 Základní informace Cesta

Základní informace ke schématu		
Název	CESTA	Poznámka
Období schématu	9/2016	
Zkrácená daň ve schématu	7.383.621,-	
Období	9, 10, 11/2016	
Komodita/služba	agenturní zaměstnávání	
Zapojené DS	19	
Počet kontrol, POP	14	
Doměřená daň	13.400.794,- Kč	Včetně předpokládané výše doměření daně.
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	6	V částce 8.202.519,- Kč, skutečně vybráno 8.202.519,- Kč.
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	5	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	0	

Zdroj: Finanční správa (2017)

Správce daně udělil status nespolehlivého plátce celkem 5 osobám.

4.4.3 Šroubek

Předmětem plnění bylo dodání zboží, konkrétně spojovacího materiálu. Opět byl detekován plátce DPH, který nepodával daňové přiznání a kontrolní hlášení a byl mu již v té době udělen status nespolehlivého plátce. V rámci šetření bylo odhaleno, že uvedená sídla a provozovny neodpovídají realitě, dva subjekty nemají provozovny na deklarovaných adresách. Správce daně vydal zajišťovací příkazy na 2 články řetězce v celkové výši

3 726 843 Kč a podařilo se mu zajistit celkem 2 452 465 Kč. U jednoho článku řetězce bylo prohlášeno insolvenční řízení. (Finanční správa, 2017d).

Shrnutí základních informací je zobrazeno v Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Základní informace Šroubek

Základní informace ke schématu		
Název	ŠROUBEK	Poznámka
Období	11/2016	
Komodita/služba	spojovací materiál	
Zapojené DS	6	
Počet kontrol, POP	2	
Doměřená daň	8.337.311,- Kč	Včetně předpokládané výše doměření daně
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	2	V částce 3.726.843,- Kč, skutečně vybráno 2.452.465,- Kč.
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	1	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	0	

Zdroj: Finanční správa (2017)

Správce daně v tomto případě udělil pouze jeden status nespolehlivého plátce, počet zapojených subjektů a celková propracovanost daňového podvodu nebyla tak rozsáhlá a propracovaná jako u ostatních zmíněných daňových podvodů.

4.4.4 Brusle

Předmětem fakturace by prodej barev, podlahových krytin, ubytovací služby, montážní práce, konzultace a poradenství a pronájem pracovní síly. Správce daně detekoval plátce DPH, který nepodával daňové přiznání a kontrolní hlášení a vykazoval nedoplatky. Daňový subjekt vystavoval doklady, na kterých deklaroval uskutečněná zdanitelná plnění v rámci milionů korun. Z těchto plnění byly v rámci řetězce uplatňovány nároky na odpočet a vykazovány nadměrné odpočty, protože plátce daně vykazoval nízkou daň na výstupu. Rovněž bylo odhaleno, že některé články v řetězci uplatňovaly nárok na odpočet daně z dokladů s datem uskutečnění zdanitelného plnění z let 2014 a 2015, tato plnění však nenastala a byla fiktivní. U 10 daňových subjektů z důvodu jejich nečinnosti a nespolupráce se správcem daně bude stanovená daň bez jejich součinnosti. Jednatelé těchto společností jsou cizí státní příslušníci nebo osoby s pobytem na městských úřadech. V rámci tohoto případu udělil správce daně status nespolehlivý plátce 2 daňovým subjektům (Finanční správa, 2017d).

V Tab. 4.5 jsou zobrazeny základní informace.

Tab. 4.5 Základní informace Brusle

Základní informace ke schématu		
Název	BRUSLE	Poznámka
Období schématu	9/2016	
Zkrácená daň ve schématu	6.037.594,- Kč	
Období	4, 6, 7, 8, 9/2016	
Komodita/služba	Montážní práce, pronájem pracovní síly, poradenské a zprostředkovatelské služby	
Zapojené DS	33	
Počet kontrol, POP	31	Z toho 10 DS výzva § 87.
Doměřená daň	66.522.647,- Kč	Včetně předpoládané výše.
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	11	V částce 6.627.791,- Kč, skutečně vybráno 4.474.041,- Kč.
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	2	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	0	

Obrázek 1

Zdroj: Finanční správa (2017)

Daňový podvod byl značně propracovaný a počet zapojených daňových subjektů není rovněž zanedbatelný. Správce daně vydal 11 zajišťovacích příkazů.

4.4.5 Elegán

V rámci šetření správce daně zjistil neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH, krácení daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Jednalo se tedy o velmi závažný daňový únik na DPH, dani z příjmů právnických osob i fyzických osob. Předmětem plnění byl pronájem pracovní síly. Společnosti s ručením omezeným vedené osobami pocházejícími ze zemí bývalého Sovětského svazu poskytovaly českým výrobním podnikům pracovní sílu. S touto ekonomickou činností nebyly spojeny téměř žádné legální náklady, zapojily se tyto právnické osoby do uměle vytvořené, komplikované a zcela úmyslně nepřehledné struktury zaměřené na vytváření fiktivních dokladů a nároků na odpočet daně. V České republice pracují tisíce až desítky tisíc pracovníků, neúčastní se systému zdravotního a sociálního pojištění a samozřejmě z jejich práce není odváděna daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Práci finanční správy značně komplikoval způsob plateb mezi těmito osobami s cizím původem, které probíhaly v hotovosti. Podle § 106 ZDPH je každý plátec povinen určit bankovní účty, které

používá k ekonomické činnosti, a tyto bankovní účty jsou následně správcem daně zveřejněny. Provádění plateb na jiné než zveřejněné účty či provádění hotovostních plateb ve vyšším rozsahu může indikovat účast na daňovém podvodu (Finanční správa, 2017d).

Tab. 4.6 Základní informace Elegán

Základní informace ke schématu		
Název	Případ ELEGÁN	Poznámka
Období	2016-2017	
Komodita/služba	pronájem práce	
Zapojené DS	171	22 subjektů v postavení Broker
Počet kontrol, POP		
Doměřená daň	15.312.600,- Kč	nejsou dokončeny všechny daňové kontroly
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	141	v částce 111.590.513,- Kč, skutečně vybrána částka přesahující 30 mil. Kč
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	28	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	45	

Zdroj: Finanční správa (2017)

Rozsah a velikost uvedeného daňového podvodu je alarmující. Daňové subjekty dokázaly využít současného nedostatku na trhu práce a těžit z něj. Kromě podvodu na DPH se dopouštěly podvodu i na dani z příjmů právnických osob, dani z příjmů fyzických osob. Počet zajišťovacích příkazů dosahuje obrovského čísla 141. Rozsah podvodu byl tak závažný, že správce daně zrušil registraci k DPH celkem 45 daňovým subjektům a udělil institut nespolehlivého plátce celkem 28 daňovým subjektům.

4.4.6 Mor

Předmětem plnění bylo poskytování reklamních služeb. Organizátoři se dopustili obrovského podvodu na DPH. Doměřená daň přesahuje částku 120 milionů Kč, dosud nejsou ukončeny všechny daňové kontroly. Docházelo k poskytování reklamních služeb, jejich cena v řetězci byla zásadně navýšena. Do vytvořeného řetězce byla začleněna akciová společnost, která byla zavedená na trhu sport-marketingu s napojením na významné sportovní kluby v nejpoblárnějších druzích sportu, pro které zajišťovala reklamu na dresech hráčů, rozhodčích, mantinelech a podobně. Reklama byla reálně poskytována, ale její cena byla mnohonásobně navýšena. Zaplacené částky za reklamu koncovými uživateli byly prostřednictvím firem nastrčených do řetězce vybírány z bankovních účtů v hotovosti a

následně vráceny zpět. Koncovým uživatelům bylo takto vráceno až 80 % zaplacených částek (Finanční správa, 2017d).

Tab. 4.7 Základní informace Mor

Základní informace ke schématu		
Název	Případ MOR	Poznámka
Období	2014, 2015, 01-03/2016	
Komodita/služba	reklamní služby	
Zapojené DS	51	v pozici MT a BU se postupně vystřídalo 40 DS
Počet kontrol, POP	47	
Doměřená daň	120.510.845,- Kč	nejsou dokončeny všechny daňové kontroly
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	31	v částce 44.104.860,- Kč, skutečně vybráno 15.398.122,- Kč
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	20	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	3	

Zdroj: Finanční správa (2017)

Velikost a propracovanost daňového podvodu je až zarážející. Správce daně zahájil u jednoho subjektu daňovou kontrolu za 27 zdaňovacích období a rovněž zahájil daňové kontroly u dalších daňových subjektů, zrušil registraci k DPH u 3 plátců DPH a vydal celkem 20 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

4.4.7 Freedom

Předmětem plnění byly fiktivní plnění, které byly vykazovány v daňových přiznáních a KH s cílem získat nadměrný odpočet. Organizátoři uplatňovali nízké nároky na odpočet aniž by současně vykázaly daň na výstupu a vykazovali tak „nízký“ nadměrný odpočet, řádově ve stovkách tisíc Kč. V okamžiku, kdy plátce DPH obdržel na účet nadměrný odpočet, je okamžitě vybrán z účtu. Organizátoři zapojovali do řetězce fyzické osoby, které plnili úlohu „bílého koně“. Pokud se správce daně pokusil kontaktovat tyto osoby, byly okamžitě nahrazeny jinou společností. Jediné prostředky na účtech společností představovaly nadměrné odpočty. Aby společnosti vzbudily před správcem daně zdání výkonu podnikatelské činnosti a nevzbuzovaly pochybnosti, například zahrnují do přiznání i kontrolní hlášení údaje o přijatých

plnění v nízkých částkách od existujících a funkčních společností, které však žádné plnění nerealizovaly a netuší o tom, že jsou jejich údaje zneužity při krácení daně (Finanční správa, 2017d).

Tab. 4.8 Základní informace Freedom

Základní informace ke schématu		
Název	Případ FREEDOM	Poznámka
Období	2014-2016	
Komodita/služba	fiktivní plnění	
Zapojené DS	62	v pozici MT, BU a BR se postupně vystříдалo 62 DS
Počet kontrol, POP		
Doměřená daň	15.312.600,- Kč	nejsou dokončeny všechny daňové kontroly
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	2	v částce 1.304.212,- Kč, skutečně vybráno 863.122,- Kč
Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí	6	
Počet vydaných rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH	45	

Zdroj: Finanční správa (2017)

Daňové subjekty se snažily značně ztížit správci daně možnost odhalení propracovaného podvodu. Ani snaha provádět podvody na DPH v „malém“ měřítku daňovým subjektům nepomohla a správce daně je odhalil. Z 62 zapojených subjektů zrušil správce daně registraci k DPH všem 45 daňovým subjektům a vydal celkem 6 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

Z uvedených odhalených podvodů na DPH je zřejmé, že díky nim stát přichází ročně o několik milionů až miliard ročně. Činnost Daňové Kobry, ve spolupráci s finanční správou, pomáhá zabránit daňovým podvodům a jistě straší nejednoho podvodníka, úspěšnost a počet odhalených podvodů je toho jasným důkazem. Daňové podvody páchají vždy lidé, firma sama o sobě jako právnická osoba není schopná dopustit se podvodu na DPH, a to z nejrůznějších důvodů, například tíživá finanční situace, snaha si něco dokázat, zneužívání možnosti přístupu k datům, nátlak ze strany vedení či nadřízeného, snaha se obohatit a další. Od začátku roku bylo zveřejněno na stránkách Daňové Kobry 5 dalších odhalených daňových podvodů.

Finanční správa si pochvaluje zavedení kontrolního hlášení. Dne 14. června 2017 zveřejnila na svých stránkách toto prohlášení:

„Kontrolní hlášení je opatření namířené proti fenoménu karuselových (řetězových) podvodů a uplatňování odpočtů DPH na základě zfalšovaných faktur. Výsledky za rok 2016 jasně ukazují, že kontrolní hlášení funguje. Vzhledem k postupnému zavádění účinných analytických nástrojů a rozvoji metody práce při využívání dat z kontrolních hlášení, je pozitivní dopad kontrolního hlášení na inkaso DPH stále zřetelnější. Inkaso DPH za rok 2016 meziročně vzrostlo o 17,9 mld. korun (o 5,4 %), z toho vlivem kontrolního hlášení nárůst o 11,7 mld. korun, čímž byl překonán plán o téměř 3 mld. korun“ (Finanční správa, 2017e).

Díky kontrolnímu hlášení se podařilo za prvních 5 měsíců roku 2017 zvýšit inkaso DPH o téměř 6 000 000 000. Kč. Finanční správa si kromě pozitivního dopadu na výběr DPH, pochvaluje také narovnání podnikatelského prostředí. Došlo k odhalení 1 900 podvodných řetězců, přes 9 000 nespolehlivých plátců a finanční správa získala 55 000 podnětů, které by mohly znamenat další daňové úniky. Celkem bylo podáno 5 400 000 kontrolních hlášení a to 492 000 plátců. Dle statistiky finanční správy si většina plátců své povinnosti plní.

Zavedení kontrolního hlášení má pozitivní efekt na výběr daní a narovnání podnikatelského prostředí. Současně zvýšilo administrativní náročnost pro daňové subjekty a zavedlo vysoké pokuty za nepodání či ignorování požadavků správce daně.

4.4.8 Aktuální případ Bentley

Dne 14. března 2018 zveřejnila Finanční správa na svých stránkách další odhalený případ karuselového podvodu s krycím názvem Bentley.

Koncem února bylo zadrženo 28 osob, z nichž bylo 22 obviněno ze zločinu kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby s předpokládanou škodou cca 75 000 000 Kč. Vzájemnou spolupráci Daňové Kobry s Finanční správou a Finančním analytickým úřadem se podařilo odhalit a obvinít podezřelé osoby z daňového podvodu. Jedná se opět o řetězec obchodních společností, kde nejméně 9 tuzemských právnických osob nevykonávalo žádnou faktickou podnikatelskou činnost a pouze formálně deklarovaly neuskutečněná plnění typu úklidových služeb a práce v lesnictví a další blíže nespecifikovaná plnění (Finanční správa, 2018c).

Dalším článkem řetězce byly standardně fungující obchodní korporace, které na základě fiktivních daňových dokladů uplatňovaly nárok na odpočet DPH. Fiktivní doklady rovněž zahrnuly do daňově uznatelných nákladů a snížili si tak daň z příjmů právnických osob. Způsobená škoda by měla dosahovat nejméně 75 000 000 Kč.

Jako výnos z trestné činnosti byla zajištěna osobní motorová vozidla, peníze na účtech a v hotovosti v celkové výši nejméně 12 000 000 Kč.

4.5 Vlastní návrhy na zamezení daňových úniků

Jak bylo zmíněno v úvodu diplomové práce, ZDPH je pro mnoho daňových subjektů značně komplikovaný a těžce pochopitelný. Počet novel ZDPH také nepřispívá k snadnějšímu pochopení zákona. K nesprávnému uplatnění DPH tak mnohdy dochází z neznalosti aktuálního znění zákona, případně z administrativní náročnosti. Složitost daňové systému vnímá jako bariéru růstu mnoho podnikatelských subjektů, jak vyplývá z informací Svazu průmyslu a dopravy České republiky.

Firmy si vidí systém spojený s placením daní jako nesrozumitelný, složitý, nepřehledný, často se měnící s novými a novými povinnostmi, namísto zjednodušení. Vnímají za poslední roky zavedení nových povinností a pouze minimum pozitivních změn.

V žebříčku Paying Taxes sestaveného PwC pro rok 2018 se uvádí, že v ČR je nutné na zprocesování daní obětovat 248 hodin, což je jedna z nejvyšších hodnot v EU, i poplatníci ve Francii potřebují pouze 139 hodin, nebo ve Velké Británii 110 hodin a ve Finsku jen 93 hodin. Na naši pozici má kromě jiného vliv také kontrolní hlášení, které zvýšilo počet hodin nutných pro správu daní, což zmiňuje i sama studie Paying Taxes (Čížek, 2018), (Štípek, 2018).

Z hlediska důležitosti pro státní rozpočet, respektive rozpočet EU, a snahu daňových subjektů neoprávněně inkasovat příjem formou nadměrného odpočtu je zcela pochopitelné, že dochází k reakci na tyto skutečnosti. Nicméně změny by měly být skutečně přínosné a správce daně by neměl daňové subjekty zbytečně zatěžovat nadměrnou administrativou.

Správce daně by mohl provozovat na svých stránkách poradnu pro OPD, kde by mohly tyto osoby pokládat dotazy a součástí stránky by byly i příklady a to včetně aktuálního znění ZDPH s dopady pro OPD.

Správce daně by mohl rovněž pořádat školení na svých územních pracovištích, kde by příslušní zaměstnanci finanční správy školili OPD, případně i širokou veřejnost. S cílem zavedených opatření by bylo zvýšit informovanost OPD i široké veřejnosti.

Správce daně již podnikl kroky k lepší informovanosti pro OPD. OPD mohou využít elektronický portál EPO na stránkách finanční správy, kde je možné vyplnit daňové přiznání, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení. V rámci portálu je možné provést kontrolu uvedených dat a díky protokolu chyb je opravit.

Dalším krokem k zamezení daňových úniků by mohlo být zavedení vysokých pokut při porušení zákona a zákazem podnikatelské činnosti na určitý počet let dle závažnosti trestného činu. Zde je potřeba přistupovat velmi individuálně a pečlivě k jednotlivým případům. Cílem finanční správy jistě není likvidace některých podnikatelských subjektů.

Správce daně by měl provádět častější kontroly daňových subjektů. V současné době daňová kontrola není tak častá, jak by být měla. Problémem je nedostatek pracovníků a rovněž narůstající pracovní povinnosti zaměstnanců finančních úřadů.

Cestou by mohlo být zavedení online prostředí, kde by si plátce daně mohl kontrolovat splnění daňových povinností svých obchodních partnerů, ovšem pouze z vzájemných plnění. Plátce by měl přístup pouze k plnění, které proběhlo mezi plátcem samotným a jeho obchodním protějškem. K ostatním plněním svého obchodního partnera by neměl přístup.

Správce daně by se měl rovněž zaměřit na plátce, kteří vykazují několik zdaňovacích období ztrátu a stále existují. Pokud je podnik ve ztrátě nemůže dlouhodobě fungovat. Dále by měl správce daně prověřit plátce, kteří mají v rámci svého podnikání dvě a více firem, přitom jedna firma je plátce DPH a druhá nikoliv.

Další možností je zavedení podrobné evidence v kontrolním hlášení i u plnění do 10 000 Kč včetně daně. V současné době se tato plnění vykazují dohromady, jedním číslem. Každé plnění by mělo svůj řádek a spárovalo by se s vykázaným plněním obchodního partnera.

Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na další komodity a zavedení označení spolehlivý a prověřený plátce. Status spolehlivého a prověřeného plátce by sloužil jako opak nespolehlivého plátce. Daňový subjekt by musel splnit řadu podmínek a projít kontrolou finanční správy, aby získal status spolehlivého a prověřeného plátce. Status by měl platnost 3 roky a pro obnovení by musel daňový subjekt znovu projít kontrolou. Daňový subjekt by získal díky statusu dobré jméno mezi ostatními daňovými subjekty.

Správce daně by měl na svých stránkách zveřejňovat daňové subjekty zapojené či podezřelé z podvodů na DPH. Ostatní daňové subjekty by měly možnost ověřovat své obchodní partnery a vyhnout se nevědomé účasti na daňovém podvodu.

V případě podezření daňového subjektu o neobvyklém postupu svého obchodního partnera, umožnit daňovému subjektu konzultace se správcem daně. Správce daně by mohl rychleji zakročit a zahájit šetření u podezřelých plátců. Daňový subjekt v případě odhalení podvodu na DPH získal část z úniku na DPH jako odměnu od finanční správy. Nesmí však docházet k očerňování konkurence, správce daně musí na základě zjištěných údajů zvážit, zda je oprávněn zasáhnout a zahájit šetření.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo seznámit OPD se základními povinnostmi plynoucími ze ZDPH, analyzovat problematiku daňových podvodů na DPH v oblasti obchodu mezi členskými státy Evropské unie a v rámci České republiky a dopady opatření proti daňovým podvodům.

U DPH je v rámci Evropské unie vysoký stupeň harmonizace. Pro fungování jednotné vnitřního trhu Evropské unie je potřeba eliminovat výrazné rozdíly v oblasti DPH mezi jednotlivými členskými státy. DPH je proto považována za jednu z nejsložitějších daní v rámci daňové soustavy České republiky. Podnikatelské subjekty mají problém porozumět rozsáhlému textu ZDPH. Význam DPH pro rozpočet Evropské unie i České republiky, neustálý rozvoj mezinárodního obchodu a propracovanost daňových podvodů na DPH vedou k neustálým změnám ZDPH. Pro podnikatelské subjekty je velmi důležitá neustálá ostražitost a sledování změn v ZDPH. Řada novel ZDPH je účinná i v průběhu roku. Nelze spoléhat na znění zákona k 1. lednu příslušného roku. Podnikatelské subjekty musí pracovat vždy s aktuální verzí zákona.

Ve druhé části diplomové práce byly vymezeny základní pojmy ZDPH, jako je předmět daně, kdo jsou daňové subjekty, co tvoří základ daně, zdaňovací období, velikost sazeb daně a další, včetně ukázky reálných povinností plynoucích OPD.

V rámci třetí části byla vymezena aktuální opatření k zamezení daňových úniků na DPH. Jedná se o režim přenesení daňové povinnosti, který se v posledních letech stále rozšiřuje na více komodit a služeb, zajišťovací příkaz, status nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby, od roku 2016 zavedení kontrolního hlášení, souhrnné hlášení, EET a další. Zavedení kontrolního hlášení v roce 2016 se nesetkalo s příznivou reakcí plátců DPH, v současné době je plátců DPH vnímáno příznivěji a to i díky snížení pokut za nepodání kontrolního hlášení. Pravdou ale zůstává, že plátcům DPH vzrostla administrativní náročnost. Finanční správa na základě kontrolního hlášení odhalila řadu podvodů na DPH, podrobněji v čtvrté části diplomové práce. Pozornost se v dnešních dnech obrací na zajišťovací příkazy, jako nástroj daňového práva, který je zakotven v českém právním prostředí od roku 1993. Prudce vzrostl počet zajišťovacích příkazů a řada firem po jejich uplatnění skončila v insolventi. Řada zajišťovacích příkazů byla zrušena soudy v návaznosti na kvalitu jejich odůvodnění. Správce daně proto vydal Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu.

Čtvrtá část diplomové práce byla zaměřena na účinek opatření k zamezení daňových úniků ze třetí kapitoly, včetně reálných případů odhalení podvodů a úniků na DPH.

Správce daně by se měl snažit co nejvíce zjednodušit ZDPH pro daňové subjekty, provádět častější kontroly plnění povinností OPD. Správce daně by neměl nepřiměřeně zatěžovat OPD administrativní zátěží, případně ji co nejvíce zjednodušit pro daňové subjekty. Správce daně by neměly daňové subjekty vnímat jako nepřítelé. Dosud zavedené opatření k odhalení daňových úniků jsou úspěšná, ale mnohdy trvá několik let, než správce daně odhalí daňové podvody kvůli složitosti a množství subjektů zapojených do daňových podvodů.

Odhalování daňových podvodů je velmi důležité, protože stát díky nim ročně přichází o několik miliard Kč.

Nicméně správce daně by v případě odhalení podvodu na DPH měl postupovat odstrašujícím způsobem, aby odradil další daňové subjekty od páčání této trestné činnosti. Například zakázat podnikatelskou činnost nebo členství v orgánech společností na 5 let, umožnit plátcům daně nárok na odpočet pouze do výše vlastní daňové povinnosti, zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup daňové subjekty zapojené do daňových podvodů. Neměl by ale využívat nástroje k zamezení daňových úniků a podvodů na DPH neadekvátně, jako v současné době v případě zajišťovacích příkazů, které lze použít pouze jako nejzazší prostředek k zajištění úhrady daně. Zajišťovací příkazy jsou téměř bezprostředně spojeny s jejich exekucí a na řadu firem mají likvidační účinky.

OPD by neměly zapomínat, že ZDPH jim ukládá důkazní břemeno týkající se opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na DPH, pokud požaduje nárok na odpočet DPH. OPD tedy musí přijmout preventivní opatření, měla by prověřovat obchodní partnery z hlediska jejich důvěryhodnosti při placení daní. Daňový subjekt by si měl zkontrolovat minimálně platnost DIČ a číslo bankovního účtu svého obchodního partnera. Nelze tedy vždy hledat chybu ve správci daně a přístupu k zabránění daňových úniků, OPD musí rovněž prověřovat své obchodní partnery.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

BABČÁK, Vladimír, ROMÁNOVÁ, Anna a VOJNÍKOVÁ, Ivana. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*, I. díl. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika, 2015. 379 s. ISBN 978-80-8152-303-8.

BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 144 s. ISBN 978-8-7273-176-3.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží 2017*. 7. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2017. 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4.

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 7. 2017 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2017. 375 s. ISBN 978-80-7554-088-1.

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 1. 2018 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2018. 328 s. ISBN 978-80-7554-111-6.

BOHÁČ Radim, VEČEŘ Ivo, ZAJÍČKOVÁ Miroslava. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vyd. Leges, s. r. o., 2012. 480 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

DUŠEK, Jiří. *DPH 2018 – zákon s přehledy*. 15. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 256 s. ISBN 978-80-271-0856-7.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2017 – výklad s příklady*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 424 s. ISBN 978-80-271-0428-4.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2018 – výklad s příklady*. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 432 s. ISBN 978-80-271-0799-5.

KUNEŠ, Zdeněk a VONDRÁK Zdeněk. *Abeceda DPH 2017*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 368 s. ISBN 978-80-7554-087-4.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 1. vydání Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2. vydání Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 126 s. ISBN 978-80-7552-315-0.

ŠIROKÝ, Jan, STŘÍLKOVÁ, Regína a KRAJŇÁK, Michal. *Trend, Development, Role and Importance of Corporate Taxes in the EU*. 1. vyd. Brno: Cerm, 2016. 11s. ISBN 978-80-7204-940-0.

LEDVINKOVÁ, Jana, KUNEŠ Zdeněk a VONDRÁK Zdeněk. *Abeceda DPH 2016*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 359 s. ISBN 978-80-7554-029-9.

MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 5th ed. Haywards Heat: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFR k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do ZDPH ze dne 27. března 2013* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [27. 3. 2013]. Dostupné z:

www.financnisprava.cz/.../2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF

EUROPEAN COMMISSION. *Tisková zpráva Evropské komise ze dne 18. ledna 2018* [online]. EUROPEAN COMMISSION [18. 1. 2018a]. Dostupné z:

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_cs.htm

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFR k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do ZDPH ze dne 27. března 2013* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [27. 3. 2013]. Dostupné z:

www.financnisprava.cz/.../2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF

FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31. října 2017* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [31. 10. 2017a]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/.../87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun ze dne 14. června 2017* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [14. 6. 2017e]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 14. července 2017* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [14. 7. 2017b]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce/Info-GFR-k-aplikac_par106a-235-2004-Sb-Dodatku3-8662

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle ZDPH, ve znění pozdějších předpisů ze dne 19. července 2017* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [19. 7. 2017c]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehliva-osoba>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení ze dne 2. ledna 2018* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [2. 1. 2018a]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/sankce>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Elektronická evidence tržeb*. 2018b. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/index>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Případy odhalení karuselových podvodů díky KH ze dne 13. června 2017* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [13. 6. 2017d]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/.../Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf

HLINKOVÁ, Denisa. *Daňové úniky na DPH v řetězových a karuselových obchodech a jejich odraz v judikatuře*. Liberec, 2016. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta.

MAFRA A.S. *Zajišťovací příkazy užívejte jen jako krajní řešení*. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/fau-prerov-zajistovaci-prikaz-nejvyssi-spravni-soud-p0y-/ekonomika.aspx?c=A171201_135552_ekonomika_hm1

STRADĚJOVÁ, Jitka. *Reverse charge, osoba povinná k dani či plátce*. 2016. Dostupné z: <https://blog.videolektor.cz/reverse-charge-osoba-povinna-k-dani-ci-platce-zakladni-pojmoslovi-pro-podnikatele-ucetni-a-danove-poradce/>

ECONSULTING. *Osoba neusazená v tuzemsku a tuzemské plnění*. 2016. Dostupné z: <https://www.e-cons.cz/novinky/158-osoba-neusazena-v-tuzemsku-a-tuzemske-plneni.html>

IDNES.CZ. *Co nejdelší a nejsložitější. Podívejte se, jak fungují karuselové podvody*. 2017. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/karuselove-podvody-schema-grafika-d5j-/ekonomika.aspx?c=A170615_161707_ekonomika_rts

PODNIKATEL.CZ. *Nespolehlivých plátců prvně ubylo, raketově ale přibývá nespolehlivých osob*. 2018. Dostupné z: https://www.podnikatel.cz/clanky/nespolehlivych-platcu-prvne-ubylo-raketove-ale-pribyva-nespolehlivych-osob/?utm_content=bufferdacac&utm_medium=social&utm_source=facebook.com&utm_campaign=buffer

PODNIKATEL.CZ. *3 případy, kdy finanční úřady ignorovaly rozsudky Nejvyššího správního soudu*. 2018. Dostupné z: https://www.podnikatel.cz/clanky/mely-by-financni-urady-respektovat-rozhodnuti-spravnich-soudu/?utm_content=buffer656b2&utm_medium=social&utm_source=facebook.com&utm_campaign=buffer

ECONOMIA.CZ. *Daňová kobra na Karlovarsku odhalila daňové úniky za prodej cigaret, stát přišel o 300 milionů.* 2018. Dostupné z:

<https://zpravy.aktualne.cz/regiony/karlovarsky/danova-kobra-na-karlovarsku-odhalila-uniky-za-prodej-tabakov/r~c9572f8c075f11e89efbac1f6b220ee8/?redirected=1523221687>

ECONOMIA.CZ. *Institut nespolehlivého plátce DPH.* 2015. Dostupné z:

<https://pravniradce.ihned.cz/c1-63652730-institut-nespolehliveho-platce-dph>

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Vláda, která zlepšila výběr daní a úspěšně bojovala s šedou ekonomikou ze dne 29. září 2017.* [online]. MINISTERSTVO FINANCÍ [29. 9. 2017]. Dostupné z:

<https://www.vlada.cz/cz/media-centrum/aktualne/vlada--ktera-zlepsila-vyber-dani-a-uspesne-bojovala-s-sedou-ekonomikou-160324/>

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Ministerstvo financí navrhuje nižší DPH na vodné, stočné a stravovací i odborné služby ze dne 20. března 2018.* [online]. MINISTERSTVO FINANCÍ [20. 3. 2018]. Dostupné z:

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/ministerstvo-financi-navrhuje-nizsi-dph-31399>

PENÍZE.CZ. *Opakem je jen schvalování úniků. S šéfem Finanční správy o EET.* 2017. Dostupné z:

<https://www.penize.cz/elektronicka-evidence-trzeb-eet/320864-opakem-je-jen-schvalovani-uniku-s-sefem-financni-spravy-o-eet>

PENÍZE.CZ. *Agresivní registrace k DPH je neudržitelná.* 2016. Dostupné z:

<https://www.penize.cz/dph/309092-agresivni-registrace-k-dph-je-neudrzitelna>

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II.* 2017. Dostupné z:

<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338#f22>

SEZNAM.CZ, A.S. *Soud rozmetal praxi finanční správy s vyměřováním DPH při podvodu komukoliv.* 2018. Dostupné z:

<https://www.novinky.cz/ekonomika/463211-soud-rozmetal-praxi-financni-spravy-s-vymerovanim-dph-pri-podvodu-komukoliv.html>

DĚRGEL, *Martin*. *Spojené osoby v daních*. 2017. Dostupné z:
<https://www.dph.du.cz/33/spojene-osoby-v-danich-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQzpNFxvtT-IQt37wg9q0byg/?device=mobile>

MAŠEK, *Tomáš*. *Identifikovaná osoba*. 2017. Dostupné z:
<http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/tm1703.htm>

ZRALÝ *Zdeněk*. *Změny při povinnosti přiznat DPH*. 2018. Dostupné z:
<http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/zmeny-pri-povinnosti-priznat-dph/>

POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Návrh na obžalobu za stamilionové krácení daně ze dne 6. února 2018*. [online]. POLICIE ČR [6. 2. 2018]. Dostupné z:
<http://www.policie.cz/clanek/navrh-na-obzalobu-za-stomilionove-kraceni-dani>

SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČESKÉ REPUBLIKY. *Složitost daňového systému jako bariéra růstu ze dne 2. března 2018* [online]. SP ČR [2. 3. 2018]. Dostupné z:
<https://www.spcr.cz/aktivita/z-hospodarske-politiky/11620-slozitost-danoveho-systemu-jako-bariera-rustu>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Tiskové zprávy GFR ze dne 14. března 2018* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [14. 3. 2018c]. Dostupné z:
<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/ani-treskute-mrazy-kobru-nezastavily-9110>

Zákony

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z:
http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
ISSN 1211-1244.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 11, s. 354-451. Dostupný také z:
http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=40/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
ISSN 1211-1244.

Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4103. Dostupný také z:
http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.
ISSN 1211-1244.

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DIČ – daňové identifikační číslo

DŘ – daňový řád

EET – Elektronická evidence tržeb

GFŘ – Generální finanční ředitelství

MOSS – Mini One Stop Shop

NSS – Nejvyšší správní soud

OPD – osoba povinná k dani

VIES – VAT Information Exchange System

ZDP – zákon o dani z příjmů

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

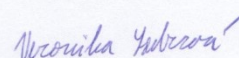
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díly školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním dílo užít v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. dubna 2018



Bc. Veronika Sieberová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Příloha přihlášky k registraci k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 2 Přiznání k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 3 Kontrolní hlášení